

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

La confiscación como efecto del pago del Anticipo al Impuesto a la Renta.

Ana Cristina Vivanco Eguiguren

Tesis de grado como requisito para la obtención de título de abogada

Director: Abogado Javier Bustos

Quito, Marzo de 2012

Acta de Grado

En la Universidad San Francisco de Quito, Colegio de Jurisprudencia, tuvo lugar la Defensa Oral del Ensayo Jurídico intitulado "La confiscación como efecto del pago del anticipo al impuesto a la renta", presentado por la estudiante, señorita Ana Cristina Vivanco, previo a la obtención del título de Abogada.

Para tal efecto, el Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito, conformó el Tribunal de Grado, con los siguientes profesores:

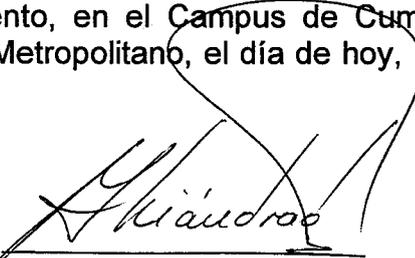
Señor Doctor Pablo Sánchez, Presidente del Tribunal e Informante del Ensayo Jurídico;
Señor Doctor Javier Bustos, Director del Ensayo Jurídico;
Señor Doctor Fabián Andrade, Delegado del Decano e Informante del Ensayo Jurídico.

El Tribunal, después de haber examinado al estudiante por espacio de una hora, le asignó a la Defensa Oral la calificación de 90/100, la que promediada con la obtenida en el trabajo escrito de 92,5/100, da la nota final de Grado de 91,25/100, equivalente a "A" la que se promediará con las notas obtenidas durante la carrera.

Para constancia firman el presente instrumento, en el Campus de Cumbayá de la Universidad San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, el día de hoy, 14 de mayo del 2012.


Dr. Pablo Sánchez
Presidente del Tribunal


Dr. Javier Bustos
Director del Ensayo Jurídico


Dr. Fabián Andrade
Delegado del Decano


Srta. Ana Cristina Vivanco

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS

“La confiscación como efecto del pago del anticipo al impuesto a la renta”

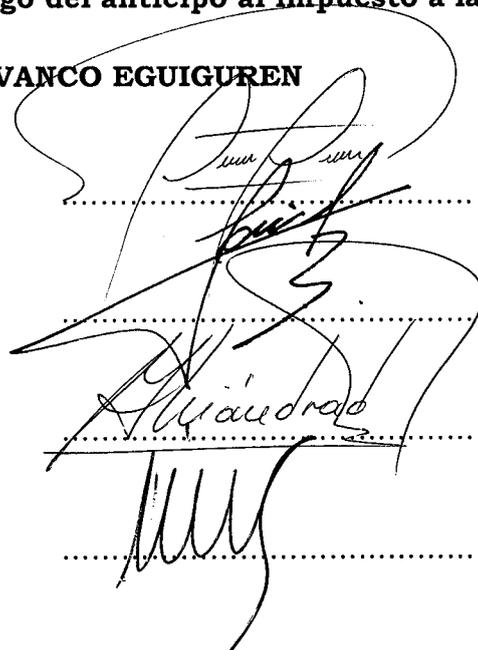
ANA CRISTINA VIVANCO EGUIGUREN

Dr. Pablo Sánchez
Presidente del Tribunal e Informante

Dr. Javier Bustos
Director de Tesis

Dr. Fabián Andrade
Delegado del Decano e Informante

Dr. Fabián Corral
Decano del Colegio de Jurisprudencia



Quito, 14 de Mayo de 2012

Todo el contenido del presente documento intitulado "**La confiscación como efecto del pago del anticipo al impuesto a la renta**" corresponde a las opiniones y criterios personales de su autor, al igual que las ponencias vertidas en su disertación oral y defensa pública.

De ninguna manera éstas representan o reflejan el criterio institucional de la Universidad San Francisco de Quito, como tampoco de su Colegio de Jurisprudencia, del Decano, Vicedecano, planta docente y demás funcionarios. La institución no asume responsabilidad alguna sobre información, opiniones o criterios contenidos en él.

El autor se hace responsable por acción de cualquier naturaleza que pueda derivarse del presente documento.

AUTOR: ANA CRISTINA VIVANCO EGUIGUREN


FIRMA DE RESPONSABILIDAD
CI: 1104290224

Dedicatoria

*Quiero dedicar este trabajo a mis padres,
porque lo más valioso me lo han dado ellos:
la perseverancia para conseguir lo que me propongo,
y la inteligencia para materializarlo.*

Agradecimiento

*Agradezco a mi Director y Correctora de Tesina,
Javier Bustos y Daniela Salazar,
por su incondicional apoyo, tiempo y guía empleados
para contribuir con el desarrollo del presente trabajo.*

Resumen

El anticipo al impuesto a la renta, antes de la reforma de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del 2009, constituía pago anticipado de la renta que se generaría en el año fiscal siguiente, de manera que al no generarse o al ser menor la renta al monto pagado por concepto de anticipo, este pago era susceptible de devolución o podía constituirse en crédito tributario para el siguiente año fiscal para todo tipo de contribuyentes. En la actualidad, se ha bifurcado el concepto del anticipo, puesto que para el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se ha mantenido la regulación anterior del anticipo (la mencionada con anterioridad), mientras que para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el nuevo anticipo al impuesto a la renta se constituye como un pago mínimo o una renta presuntiva que independientemente de generarse renta o no, debe ser un valor calculado, pagado y recaudado a favor de la Hacienda Pública. El problema fundamental que surge en torno a este concepto se manifiesta en el supuesto de que pese a haberse anticipado el importe del tributo, tras la verificación del hecho imponible, no exista obligación tributaria, o ésta sea inferior a la pagada en el anticipo, se configura un efecto confiscatorio por parte de la administración pública hacia el contribuyente en los casos en los que se rechaza la solicitud de devolución de lo indebidamente pagado.

Abstract

The advance income tax, before the reform of the “Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno”, 2009, constituted prepayment of income that would be generated in the following fiscal year, so as to not be generated or to be lower income the amount paid as advance payment, this payment was likely to return or could become tax credit for the next fiscal year. Today, the new advance income tax was established as a minimum payment or a presumptive income generated that regardless of income or not, must be a calculated, paid and collected on behalf of the Treasury. The fundamental problem that arises around this concept manifests itself in the event that despite having anticipated the amount of the tax, after verification of taxable transactions, there is no tax liability, or this is less than that paid in advance was configure a confiscatory by the public administration to the taxpayer in cases where the application is rejected back overpaid him.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	2
1. CAPITULO 1. Introducción al Anticipo del impuesto a la Renta	6
1.1. Aproximación al Concepto.....	6
1.2. Objetivos del Anticipo al Impuesto.....	17
1.3. Naturaleza del Anticipo al Impuesto a la Renta.....	19
1.4. El pago del Anticipo del Impuesto a la Renta en la Práctica	20
1.5. Inconvenientes del sistema del Anticipo del pago del Impuesto a la Renta	26
1.6. Evolución cronológica de la normativa tributaria respecto del Anticipo del Impuesto a la Renta.....	28
1.6.1. Legislación vigente sobre el Anticipo del Impuesto a la Renta hasta el año 2007.....	28
1.6.2. Legislación vigente sobre el Anticipo del Impuesto a la Renta hasta el año 2008.....	31
1.6.3. Legislación vigente sobre el Anticipo del Impuesto a la Renta hasta el año 2009.....	33
2. CAPITULO 2. La confiscación, concepto y adaptación a la realidad del anticipo del impuesto a la renta.	42
2.1. Determinación de la existencia de confiscación de conformidad con el monto recaudado.	46
2.2. Determinación de la existencia de confiscación cuando el tributo recaudado grava el patrimonio de las personas que por esencia es intocable.	47
2.3. Determinación de la existencia de confiscación cuando se recauda el tributo y no existe hecho generador.	49
3. CAPITULO 3. Verificación de la existencia de confiscatoriedad en los diferentes casos de pago del anticipo al impuesto a la renta.....	51
3.1. Personas no obligadas a llevar contabilidad.....	52
3.1.1 Cuando el impuesto a la renta a pagar es mayor o igual al anticipo calculado	53
3.1.2 Cuando el impuesto a la renta a pagar es menor al anticipo pagado	56
3.1.2.1 Exoneración y reducción del anticipo	56
3.1.2.2 Devolución del anticipo.....	57
3.1.2.3 Reclamación por pagos en exceso o indebidos del anticipo.....	58

3.2	Personas obligadas a llevar contabilidad.....	60
3.2.1	Cuando el impuesto a la renta causado es mayor o igual al anticipo calculado	66
3.2.2	Cuando el impuesto a la renta a pagar es menor al anticipo pagado	67
3.2.2.1	Exoneración y reducción del anticipo pagado.....	69
3.2.2.2	Devolución del anticipo.....	70
3.2.2.3	Reclamación por pagos en exceso o indebidos del anticipo.....	73
3.2.3	Cuando el impuesto a la renta causado es menor al anticipo calculado con saldo a favor de retenciones en la fuente del impuesto a la renta.....	74
4.	CAPITULO 4 . Análisis de principios tributarios vulnerados	76
4.1.	Principio de No Confiscatoriedad frente al pago del anticipo al impuesto a la renta. ...	76
4.1.1.	Respecto del mínimo exento.....	78
4.1.3.	Limitación de los tipos de gravamen.....	80
4.2.	Principio de Capacidad contributiva frente a la obligación del pago del anticipo al impuesto.	82
4.3.	Principio de Igualdad Tributaria frente a la obligación del pago del anticipo al impuesto.	88
4.3.1.	La igualdad como justicia distributiva por medio de los tributos.....	88
4.3.2.	La igualdad como igualdad proporcional	89
4.3.3.	La igualdad como equidad entre los casos concretos	89
4.3.3.1.	Significación y desarrollo del principio de igualdad.	91
4.3.3.2.	Igualdad como situación	92
4.3.3.3.	Igualdad como principio	93
4.3.3.4.	La igualdad ante la ley.	94
4.3.3.5.	La igualdad como base del reparto de las cargas tributarias.....	94
5.	CAPITULO 5. Conclusiones.....	99
	BIBLIOGRAFÍA.....	109
	PLEXO NORMATIVO.....	112

I. INTRODUCCIÓN

El anticipo al impuesto a la renta no es un concepto nuevo en nuestro sistema tributario, por el contrario, es una constante plasmada en la anticipación al impuesto a la renta que los contribuyentes, tanto obligados como no obligados a llevar contabilidad, han realizado a lo largo de la historia tributaria. El concepto de anticipación de ingresos tributarios hace alusión a la atribución patrimonial que por razón de un tributo se efectúa con carácter provisional a la Hacienda Pública en un momento anterior a la efectiva y completa realización del hecho imponible, el cual, en el caso de que llegara a producirse, determinará la efectiva adquisición de dicha suma de dinero por la Hacienda Pública¹.

En un principio, la forma de cálculo del anticipo era igual tanto para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad como para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, y proyectaba un potencial impuesto generado del cálculo del anticipo pagado en el año anterior más un porcentaje de retenciones; y digo potencial puesto que en el caso de no generarse el impuesto existían herramientas que amparaban a todo tipo de contribuyente para precautelar sus derechos como el reclamo de pago indebido (en el caso de no existir hecho imponible) o la devolución de pago en exceso del anticipo (cuando, existiendo hecho imponible, la renta causada sea inferior al anticipo calculado).

En la actualidad, existen dos cuestiones que generan polémica respecto del anticipo al impuesto a la renta; la primera es la fórmula introducida para calcular el anticipo y la segunda es

¹Lejeune Valcarcel, Ernesto. *La anticipación de los ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Editoriales de Derecho Reunidas EDESA. Madrid. 1983. Pág. 143.

la forma en la que se debe realizar el pago del mismo. En lo que respecta a la fórmula introducida para el cálculo del anticipo, se han añadido ciertos rubros que no se toman en cuenta para el cálculo del impuesto a la renta, estos son, un porcentaje del total de activos y del patrimonio del contribuyente (únicamente para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad). En cuanto a la forma en la que se debe realizar el pago, ésta se ha dividido en tres cuotas, dos de las cuales se pagan en el año fiscal en curso, mientras que la última deberá ser cancelada con la declaración del impuesto a la renta del año fiscal correspondiente. No obstante, en la actualidad en algunos de los casos, cuando no se ha generado renta o cuando la renta es menor al anticipo calculado, los pagos efectuados por concepto del anticipo al impuesto a la renta se constituyen en pagos mínimos en virtud de un concepto introducido por el Legislador en el Código Tributario y proyectado por el Servicio de Rentas Internas que es la “renta presuntiva”²; esto quiere decir que la Autoridad Tributaria presume que el contribuyente generará de renta una X cantidad en el año fiscal siguiente en virtud de la renta generada en el año fiscal en curso. Una vez calculada esa potencial cantidad se realizan los pagos del anticipo de conformidad con las fechas y requisitos que serán analizados en los siguientes capítulos, pagos que, en el caso de no generarse renta o hecho imponible, la administración los considera como mínimos y definitivos para el caso de los Contribuyentes obligados a llevar contabilidad, por consiguiente pasan al dominio de la Hacienda Pública y configuran un supuesto de confiscación conforme se analizará en la presente tesina.

La presente tesina está dividida en cinco capítulos; en el primer capítulo analizaré el nuevo concepto de pago mínimo o definitivo introducido por la Ley de Régimen Tributario Interno y

² Código Tributario, Art. 19.- Base imponible en caso de determinación presuntiva.- 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.

proyectado por el Servicio de Rentas Internas a través de la noción de “Renta Presuntiva”. En el segundo capítulo introduciré el concepto de confiscación y lo adaptaré a la realidad del anticipo al impuesto a la renta con la finalidad de verificar si la confiscación puede existir en la recaudación de una anticipación a un impuesto como en este caso. En el tercer capítulo plantearé un análisis sobre la existencia de confiscación en los diferentes casos de recaudación del anticipo al impuesto a la renta, de manera que se pueda verificar en qué supuestos el anticipo al impuesto a la renta es confiscatorio y en cuales supuestos no. En el cuarto capítulo plantearé los principios tributarios que se vulneran al recaudar el anticipo del impuesto a la renta en los casos en los que se presenta un escenario de confiscación con la finalidad de determinar cuáles garantías son vulneradas. Finalmente, plantearé las conclusiones en el capítulo quinto en el cual demostraré que en la práctica el Estado Ecuatoriano ha implantado una práctica confiscatoria a través del manejo de una renta presuntiva suponiendo que los contribuyentes, como mínimo, deben obtener una renta similar a la declarada y pagada en el año fiscal anterior; es decir, que el Estado parte del supuesto que todo contribuyente debe generar renta y obtener utilidades, pasando por alto cuestiones y factores exógenos como por ejemplo las condiciones económicas tanto del Ecuador como del mismo contribuyente.

De esta forma, evidenciaré que el objetivo indirecto del Estado es precisamente el castigar los capitales inactivos, el patrimonio y la productividad del mismo; obviando que la tributación sobre renta presuntiva viola uno de los principios más importantes del derecho tributario que se constituye también como una garantía para los contribuyentes, este es el principio de capacidad contributiva. Avalo lo anterior manifestando que por medio de esta renta presuntiva, no se está midiendo ni teniendo en cuenta lo que el contribuyente de conformidad con sus ingresos y utilidades puede aportar a la Hacienda Pública para cumplir con sus obligaciones tributarias, por

el contrario, la Autoridad Tributaria está poniendo énfasis, de manera no exequible ni legítima, en la capacidad económica de los contribuyentes y no en su capacidad real para el pago de impuestos que es la capacidad contributiva.

1. CAPITULO 1. Introducción al Anticipo del impuesto a la Renta

1.1. Aproximación al Concepto

El concepto de anticipación de ingresos tributarios hace alusión a la atribución patrimonial que por razón de un tributo se efectúa con carácter provisional a la Hacienda Pública en un momento anterior a la efectiva y completa realización del hecho imponible, el cual, en el caso de que llegara a producirse, determinará la efectiva adquisición de dicha suma de dinero por la Hacienda Pública³. El problema fundamental que surge en torno a este concepto se manifiesta en el supuesto de que pese a haberse anticipado el importe del tributo, tras la verificación del hecho imponible, no exista obligación tributaria, o ésta sea inferior a la pagada en el anticipo, se configura un efecto confiscatorio por parte de la administración pública hacia el contribuyente en los casos en los que se rechaza la solicitud de devolución de lo indebidamente pagado.

El anticipo al impuesto a la renta es una figura que ha existido a lo largo de la evolución normativa tributaria. No obstante, con la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno en el año 2009 se ha generado polémica respecto de este tema ya que el anticipo al impuesto a la renta, en un principio, se generó como un crédito de un impuesto presunto, pero en la actualidad se configura una obligación tributaria que adquieren las personas naturales y jurídicas ante el fisco, antes de realizarse el hecho generador que da origen al nacimiento de la deuda tributaria.

³Lejeune Valcarcel, Ernesto. *La anticipación de los ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Editoriales de Derecho Reunidas EDESA. Madrid. 1983. Pág. 143.

De esta forma, se genera un detrimento a la liquidez de los contribuyentes⁴ para adelantar el pago correspondiente al ejercicio fiscal que aún no se genera con la finalidad de que la administración recaudadora no tenga que esperar al final del ejercicio fiscal para percibir el impuesto.

La anticipación del impuesto hace alusión a una diferencia temporal con el impuesto; es decir, en el ejercicio en el que se origina el mismo supone una base imponible superior al resultado contable, y por el contrario, en el período siguiente, la diferencia se revierte⁵. En el mismo sentido, para Francisca Anguita, el impuesto anticipado surge como una consecuencia de una diferencia positiva considerada temporal. Esta diferencia se podrá derivar de un gasto contabilizado que no es fiscalmente deducible o de un ingreso no contabilizado, fiscalmente imputable⁶.

En el caso Peruano, la doctrina ha establecido que el anticipo adicional liquidado por el contribuyente puede ser llevado como un crédito contra los pagos a cuenta del régimen general del impuesto a la renta liquidado y pagado por el contribuyente por el mismo periodo gravable o por períodos posteriores⁷; es decir, constituye un crédito para los pagos posteriores del impuesto a la renta.

En cuanto a la ubicación contable del anticipo, Juan Antonio Flórez expone que el anticipo del impuesto a la renta cuando se paga, produce una disminución del flujo de caja, al

⁴ Puesto que la Anticipación versa sobre el Impuesto a la Renta, y éste se debe pagar una vez generada la renta en mención. En este caso, se hace un importe del pago del impuesto a la renta cuando aún no se sabe si se generará renta o no.

⁵ Aznárez Gómez, Leopoldo. *Impuestos sobre Sociedades*. Ideaspropias Editorial. España. 2006. Pág. 21.

⁶ Anguita Rodríguez, Francisca. *La contabilidad del impuesto de sociedades*. Editorial Dykinson. Madrid, 2004, pág. 33.

⁷ Secretaría General de la Comunidad Andina. *Impacto Fiscal en la Integración Económica*. Editado por Alexis Valencia y Alberto Barreix. Perú. 2003. Pág. 62.

contabilizarse como un egreso. Su contra partida es una cuenta en el activo corriente del balance⁸.

En lo que respecta a la actualidad jurídico-tributaria del anticipo en el Ecuador, lo que llama la atención respecto de esta figura, es que se ha reformado su naturaleza para modificar la norma estableciendo que este pago (en ciertos casos como por ejemplo el de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad), ya no constituye crédito tributario en el supuesto de ser superior al impuesto a pagar y por el contrario, si no se genera renta o si la renta es menor al anticipo pagado, la Administración Tributaria tiene la facultad de retener lo pagado como concepto de “pago definitivo” en ciertos casos que serán analizados en el desarrollo de este análisis.

Para realizar una aproximación correcta a la figura del anticipo al impuesto a la renta es necesario referirse a la última reforma tributaria⁹.

En primer lugar; el acto de declarar un tributo constituye el hecho por el cual el sujeto pasivo, titular de la actividad o bien sobre la que recae el hecho imponible, da cumplimiento de una obligación formal previa y diferente a la de pagar. La Ley de Régimen Tributario Interno establece la obligatoriedad para todos los contribuyentes del impuesto a la renta de realizar el pago del anticipo de dicho impuesto (es decir para todos los sujetos pasivos en general), no obstante, en ciertos casos como el del cálculo si realiza tajantes diferenciaciones entre contribuyentes.

El sujeto pasivo, según el artículo 24 del Código Tributario, es:

⁸ Flórez Uribe, Juan Antonio. *Proyecto de inversión para las PYME: creación de empresas*. Ecoe Ediciones. Bogotá, Colombia. 2006. Pág. 88.

⁹ Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No.94, de diciembre 23 de 2009

Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

Adicionalmente, los artículos 25 y 26 del Código Tributario definen las figuras de “contribuyente” y “responsable”, figuras que también son sujetos pasivos:

Art. 25.- Contribuyente.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.

Art. 26.- Responsable.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.

La diferenciación entre contribuyentes que realiza la nueva reforma a la que me referí con anterioridad hace alusión a la obligatoriedad o no de llevar contabilidad; bifurcando así, a dos grupos de contribuyentes y diferenciado actividades como las de pago, exoneración y devolución del anticipo al impuesto a la renta para cada tipo de sujeto pasivo.

De conformidad con el artículo 37 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno están obligados a llevar contabilidad: todas las sucursales y establecimientos permanentes de

compañías extranjeras y las sociedades definidas como tales en la Ley de Régimen Tributario Interno; las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1o. de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD 80.000¹⁰; las personas naturales que tengan como actividad económica habitual la de exportación de bienes y que hayan llevado contabilidad en un ejercicio impositivo y que luego no alcancen los niveles de capital propio o ingresos brutos anuales o gastos anuales antes mencionados, no podrán dejar de llevar contabilidad sin autorización previa del Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

La norma en mención, establece que la contabilidad deberá ser llevada bajo la responsabilidad y con la firma de un contador legalmente autorizado.

El Artículo 41, numeral 2, literal c) de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que el pago del anticipo, es una obligación que compromete a los contribuyentes que hayan determinado o hayan debido determinar su valor en cumplimiento de la normativa tributaria aplicable, pago que debe realizarse sin que sea necesario la emisión de título de crédito por parte de la administración tributaria.

El artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente, en su totalidad dispone lo siguiente:

¹⁰ Se entiende como capital propio, la totalidad de los activos menos pasivos que posea el contribuyente, relacionados con la generación de la renta gravada.

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

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

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: (El subrayado me corresponde)

En esta disposición, el legislador no establece una diferencia entre contribuyentes para la determinación del anticipo en la declaración correspondiente; es decir, se precautela la igualdad entre sujetos pasivos y se impone la obligación de determinar el anticipo para los dos tipos de contribuyentes.

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas **no obligadas a llevar contabilidad**, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo; (El subrayado y las negritas me corresponden)

En este apartado se realiza la primera diferenciación entre sujetos que atenta al principio tributario que precautela la igualdad de trato. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad la norma establece que el anticipo será calculado con una suma equivalente al 50% del impuesto causado en el ejercicio anterior menos las retenciones pagadas en el año en curso.

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas **obligadas a llevar contabilidad** y las sociedades: (El subrayado y las negritas me corresponden)

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,

La norma, además de realizar una fragmentación entre contribuyentes, establece cierta complejidad o dicho de otra manera, impone un diferente procedimiento para el cálculo del anticipo al impuesto a la renta de los sujetos obligados a llevar contabilidad en el cual se incluye un porcentaje del patrimonio total, de los gastos y gastos deducibles, de los activos y de los ingresos gravables.

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

A continuación, la Ley establece 4 casos que no se sujetan al pago del anticipo del impuesto a la renta:

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

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

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

Las sociedades recién constituidas, las 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.

c) El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito. El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración; (El subrayado me corresponde)

El literal c), establece de manera general que el pago del anticipo al impuesto a la renta constituye crédito tributario para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, afirmación que no es del todo cierta puesto que existen supuestos en los que el pago del anticipo al impuesto a la renta se constituye como pago definitivo, aún cuando no se haya generado renta, conforme será analizado en los siguientes capítulos.

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

En el literal e), del presente artículo, la Ley de Régimen Tributario Interno hace una diferenciación entre contribuyentes para así determinar los casos en los que procede el reclamo de pago indebido o solicitud de pago en exceso, y los casos en los que no procede; realizando de

manera injustificada una discriminación entre contribuyentes, nuevamente atentado al principio tributario que precautela la igualdad de trato.

El Servicio de Rentas Internas¹¹ ha establecido que los valores retenidos por concepto de Impuesto a la Renta constituyen crédito tributario para la determinación del Impuesto a la Renta del contribuyente, quien podrá disminuirlo del total del impuesto causado en su declaración anual. Con respecto a los dividendos y las utilidades de sociedades así como los beneficios obtenidos por fideicomisos mercantiles, distribuidos a favor de personas naturales residentes en el país, que forman parte de su renta global tienen derecho a utilizar, en su declaración de Impuesto a la Renta global, como crédito, el impuesto pagado por la sociedad correspondiente a ese dividendo, utilidad o beneficio, que en ningún caso será mayor al 24% de su valor. El crédito tributario aplicable no será mayor al impuesto que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global.

e) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado.

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

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

¹¹ <http://www.sri.gob.ec/web/guest/credito-tributario-y-reclamos-de-devolucion>

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

La Ley establece en el literal g) dos nuevos casos en los que no se debe pagar el anticipo al impuesto a la renta.

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

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

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

Para el caso de concesión de exoneración o reducción del pago del anticipo al impuesto a la renta, la Ley de Régimen Tributario Interno nuevamente hace una diferenciación entre contribuyentes y establece los casos en los que si proceden las mismas y los casos en los que no; nuevamente, hecho que al parecer atenta contra el principio de neutralidad tributaria como será analizado en el capítulo tercero.

i) El Servicio de Rentas Internas, en el caso establecido en el literal a) de este artículo, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago

del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento. (El subrayado me corresponde)

En el caso de los contribuyentes definidos en el literal b), es decir, los obligados a llevar contabilidad, la Ley dispone de manera injustificada y contraria al principio de no confiscatoriedad que en su caso, solo se podrá disponer la devolución del anticipo pagado una vez cada trienio, y no es solo eso, sino que establece que procederá la devolución una vez 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. Esta disposición que distingue a dos grupos de contribuyentes para facultar a unos al acceso de ciertos beneficios y a otros no, contraría ciertos principios constitucionales como será analizado en los siguientes capítulos.

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

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

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

1.2. Objetivos del Anticipo al Impuesto

Existen dos objetivos principales en la introducción de éste anticipo. Por un lado; asegurar la periódica y permanente percepción de ingresos de la Hacienda Pública, y por otro lado; graduar el esfuerzo fiscal del contribuyente.

Por un lado, el Estado vive del producto y consecuencia de los impuestos, de esta forma, la figura de un impuesto único y sintético o la desaparición de éste, desvirtúa en todo sentido el esquema recaudatorio, conforme lo explica Ernesto Lejeune¹². De este primer objetivo surge el fraccionamiento como sistema de anticipación al impuesto a la renta. En cuanto al segundo

¹² Lejeune Valcarcel, Ernesto. *La anticipación de los ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Editoriales de Derecho Reunidas EDESA. Madrid. 1983. Pág. 132

objetivo del nuevo sistema de anticipación del impuesto a la renta, éste se encamina a la aceptación y posterior satisfacción por parte del contribuyente, para que de esta manera la administración pública pueda facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. De esta manera, la carga tributaria se minimiza para el contribuyente desde el momento en que la mayoría de sus ingresos y precisamente los de mayor cantidad son percibidos con deducción de las cuotas tributarias correspondientes.

Adicionalmente, en la doctrina colombiana ha sido posible evidenciar varios objetivos de la retención en la fuente o cobro del anticipo al impuesto a la renta. Entre ellos se encuentran¹³: en primer lugar; el recaudo de los tributos como técnica efectiva más cómoda y económica. De esta forma, Lozano manifiesta que la retención en la fuente está concebida para recaudar automáticamente de parte de los particulares, grandes cantidades de tributos con el menor esfuerzo administrativo posible. Así, sobresale el criterio del famoso economista inglés Adam Smith cuando manifestaba que “todo impuesto debe cobrarse en la época, o de la manera que mayor conveniencia pueda ofrecer al contribuyente el pago”¹⁴. Otro objetivo del anticipo al impuesto a la renta, que se desprende de la doctrina colombiana, es que éste sirve como instrumento de estabilización económica, ya que en la hipótesis del aumento de los precios e ingresos nominales de los contribuyentes se refleja inmediatamente en mayores recaudos de retención en la fuente y del impuesto a la renta, siendo el anticipo un adelanto a este mismo. Adicionalmente, el anticipo al impuesto a la renta sirve como instrumento para controlar y prevenir la evasión fiscal; de esta forma, pequeños contribuyentes que de otra manera eludirían la tributación, quedan forzosamente sujetos al régimen sin la menor posibilidad de evadirse, de manera que este instrumento facilita la identificación de determinados contribuyentes con

¹³ Lozano Rodríguez, Eleonora. *Fundamentos de la Tributación*. Editorial Temis. Colombia. 2008. Pág. 92.

¹⁴ Smith, Adam. *La riqueza de las naciones*. Madrid. Aguilar. 1961. Pág. 720.

transacciones económicas muy cuantiosas. Paralelamente, el anticipo induce a un comportamiento psicológico más favorable frente al pago de los impuestos. Y finalmente; el anticipo al impuesto a renta tiene un efecto modulador de la retención en la fuente, ya que esta institución también puede ser utilizada como mecanismo de aumento o reducción de la tarifa para modular el monto de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo.

1.3. Naturaleza del Anticipo al Impuesto a la Renta

Determinar el título en virtud del cual el Estado percibe el anticipo al impuesto a la renta es la cuestión principal que llevará a determinar si por esencia y naturaleza este anticipo es confiscatorio. Las cuestiones que se plantean versan sobre si es una obligación tributaria, si tiene o no carácter contributivo, si cumple una función de garantía y finalmente, si se le atribuye o no el carácter de accesorio respecto de una eventual y futura obligación principal.

Ernesto Lejeune, sostiene que esta institución responde a una realización del tributo que tiene como único fin el cauce de la obligación que surge de modo mediato o inmediato de la realización del hecho imponible¹⁵. Con lo dicho, es evidente que un primer criterio se sustenta en el hecho que el anticipo al impuesto a la renta como institución tiene el carácter de obligación tributaria y nace a partir de este como consecuencia del hecho imponible. Por este motivo, explica el autor, el problema radica en verificar, hasta qué punto esta institución con tratamiento de tributo no estaría mejor explicada como una obligación que a su vez a través de una única obligación (el anticipo junto con el impuesto) sean el resultante del hecho imponible.

¹⁵ Lejeune Valcarcel, Ernesto. *La anticipación de los ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Editoriales de Derecho Reunidas EDESA. Madrid. 1983. Pág. 156.

1.4.El pago del Anticipo del Impuesto a la Renta en la Práctica

La norma tributaria¹⁶ establece que el pago del anticipo al impuesto a la renta se efectuará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesaria la emisión de título de crédito. El pago del anticipo se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración.

El artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo de la siguiente manera: el saldo adeudado por concepto del impuesto a la renta de la declaración efectuada el año anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento. 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:

¹⁶ Artículo 41, numeral 2, literal c) de la Ley de Régimen Tributario Interno

Art. 41 LRTI	Obligadas a llevar contabilidad	No obligadas a llevar contabilidad
Personas naturales, sucesiones indivisas, las empresas con contratos de exploración y explotación de hidrocarburos.	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;	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 cuanto a la forma de pago del anticipo, el artículo 79 del Reglamento presenta el siguiente ejemplo para ilustrar el proceso:

- Sociedad X obligada llevar contabilidad.
- Retenciones en la fuente de impuesto a la renta por un valor equivalente a USD 70.000.
- Declaración del IR 2009 en abril del 2010.
- Cálculo del anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal 2010.
- Valor hipotético del anticipo es de USD 100.000.

La norma expone que este anticipo deberá ser pagado en **3 partes**, mismas que serán calculadas de la siguiente forma.

Primera y segunda parte parte:

- (+) Anticipo Calculado para el Periodo Fiscal 2010: USD 100.000
- (-) Retenciones en la Fuente del Periodo Fiscal 2009: USD 70.000
- (=) VALOR DEL ANTICIPO QUE EXCEDE: **USD 30.000**

$$30.000/2= 15.000$$

15.000 se pagan en julio

15.000 se pagan en septiembre.

La norma establece que el monto de USD 30.000 que corresponde al valor del anticipo que excede las retenciones efectuadas el año anterior, deberá pagarlo en **2 cuotas** iguales de USD 15.000 durante los meses de julio y septiembre conforme lo establece el Reglamento.

Segunda parte:

Saldo del anticipo a pagarse en la declaración de IR del periodo fiscal 2010: USD: 70.000

El valor de USD 70.000 que corresponde al saldo del anticipo lo deberá pagar al momento de efectuar la declaración de impuesto a la renta del año 2010.

Para entender de mejor manera la norma citada con anterioridad presento el siguiente gráfico referente al pago del anticipo del impuesto a la renta correspondiente al año fiscal 2010:

- Cálculo del anticipo al impuesto a la renta para el año 2010: en la declaración de impuestos del año 2009 (Abril del 2010 para empresas).

- Pago de las dos primeras cuotas:

Julio

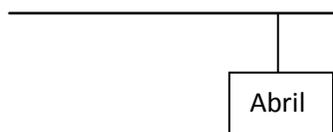
→ 2010

- Pago de la tercera cuota:

Septiembre

→ 2011

Abril



Pablo Guevara Rodríguez¹⁷ reconoce que la redacción de la norma citada con anterioridad resulta algo compleja de entender; y por ende, describe el mecanismo para el pago del anticipo apoyado en el siguiente ejemplo:

Una sociedad, obligada al pago del anticipo del impuesto a la renta para el siguiente ejercicio, en el monto determinado en la declaración del ejercicio anterior al de su pago, que no debe ser diferente al que corresponda de la correcta aplicación de la fórmula para su cálculo. Así, en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio 2009, una sociedad determinaría su anticipo del impuesto a la renta para el ejercicio 2010 de la siguiente manera:

Cuentas al cierre del 2009	Valores	Porcentaje	Anticipo
Activo Total	2.500.000	0,4%	10.000
Total de Patrimonio	1.800.000	0,2%	3.600
Ingresos gravados del ejercicio	800.000	0,4%	3.200
Gastos deducibles del ejercicio	600.000	0,2%	1.200
Monto del anticipo a pagar para el ejercicio 2010			18.000

¹⁷ Guevara Rodríguez, Pablo. *Pago y Exoneraciones para sociedades*.
http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&view=article&id=5443:anticipo-del-impuesto-a-la-renta-3&catid=58:derecho-tributario&Itemid=420

El valor del anticipo del impuesto a la renta para el siguiente ejercicio (en el ejemplo anterior US\$18,000), se debe pagar en dos cuotas idénticas en las fechas que establece el Reglamento¹⁸, en la parte que exceda al monto de las retenciones en la fuente practicadas al mismo contribuyente en el ejercicio inmediato anterior, quedando el saldo, esto es el monto de las retenciones en la fuente practicadas al contribuyente en el ejercicio anterior, como pago final al momento en que deba declarar el impuesto a la renta por el ejercicio en curso, como se indica a continuación:

Monto del anticipo a pagar en 2010 (suma matemática)	18.000
Retenciones en la fuente del ejercicio anterior (2009)	8.000
Total	10.000
1ra. Cuota (anticipo menos retenciones) para julio de 2010	5.000
2da. Cuota (anticipo menos retenciones) para septiembre de 2010	5.000
Saldo (equivalente a retenciones del 2009) para abril de 2011	8.000
Anticipo del impuesto a la renta pagado por el 2010	18.000

¹⁸ El artículo 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que las fechas de pago de la primera y segunda cuota del anticipo del impuesto a la renta corresponderá realizarse en el mes de julio y septiembre, respectivamente, el día que corresponda según el noveno dígito del registro único de contribuyentes

De esta forma, Pablo Guevara¹⁹ expone que en este ejemplo propuesto la parte del anticipo que corresponde al monto de las retenciones practicadas al contribuyente en el ejercicio anterior es inferior al impuesto causado, por lo que esta hipótesis no resulta nociva para el contribuyente, puesto que la última cuota constituirá crédito tributario del ejercicio. Diferente es el caso cuando el pago del anticipo constituye pago definitivo.

Por otro lado, la norma analizada contempla escenarios para la solicitud de devolución de lo pagado que los explico a continuación:

Art. 41 LRTI	Obligadas a llevar contabilidad	No obligadas a llevar contabilidad
Devolución	<p>Tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:</p> <p>i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado;</p>	<p>Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado.</p>

¹⁹ Guevara Rodríguez, Pablo. *Pago y Exoneraciones para sociedades*.
http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&view=article&id=5443:anticipo-del-impuesto-a-la-renta-3&catid=58:derecho-tributario&Itemid=420

	<p>ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.</p>	
--	---	--

En lo que respecta a la devolución de lo indebidamente pagado, de manera evidente, la norma establece la facultad de solicitar la devolución de lo indebidamente pagado solo a un tipo de contribuyentes que son los que no están obligados a llevar contabilidad. Este hecho, al generar marginación en las facultades y beneficios de unos contribuyentes con otros puede desembocar en la voluntad de los contribuyentes con menos facultades de violentar las disposiciones normativas de carácter tributario con la finalidad de enmarcarse en las características de “contribuyentes no obligados a llevar contabilidad”; y así, sujetarse también a los beneficios que la Ley de Régimen Tributario Interno, violando el principio de igualdad de trato, ha otorgado a un tipo de contribuyentes y no a todos.

1.5. Inconvenientes del sistema del Anticipo del pago del Impuesto a la Renta

Algunos de los inconvenientes que se presentan frente al funcionamiento de esta figura se reflejan en dos principales escenarios²⁰: en primer lugar, cuando el monto de lo pagado supera el

²⁰ Lozano Rodríguez, Eleonora. *Fundamentos de la Tributación*. Editorial Temis. Colombia. 2008. Pág. 84.

monto a tributar. Todo sistema de retención en la fuente por más perfecto que sea o que pretenda ser ocasionará a algunos contribuyentes pagos en exceso o no debidos con respecto al monto total de la de su obligación tributaria, por lo tanto, en este supuesto, las Administraciones Tributarias deben aprovechar los adelantos tecnológicos en materia informática para establecer mecanismos de compensación o reintegro automático que permitan devolver los pagos en exceso o indebidos realizados por los contribuyentes mediante retención en la fuente y sin causa alguna. No obstante, en nuestro sistema dichos mecanismos son inequitativos puesto que están a la disposición de ciertos contribuyentes mientras que de otros no. Respecto de este último escenario, me refiero al caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad como se verá más adelante con un ejemplo. En segundo lugar, el pago del anticipo al impuesto a la renta puede causar la apropiación indebida del patrimonio de los contribuyentes por parte del Estado. En este supuesto, cuando el anticipo se practica bajo la figura o naturaleza jurídica de *recaudo de impuesto definitivo* y la legislación fiscal del respectivo Estado no le permite al contribuyente el derecho de depurar la obligación tributaria mediante una declaración para de esta forma determinar un posible menor impuesto o en algunos de los casos una ausencia de impuesto, se configura una indebida apropiación del patrimonio de los contribuyentes de parte del Estado. Este es el principal inconveniente en el caso Ecuatoriano particularmente respecto de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, cuando el pago del anticipo es superior al impuesto generado.

Estos inconvenientes serán analizados con casos prácticos en el capítulo 2, con la finalidad de determinar si éstos constituyen o no una vulneración al principio de no confiscatoriedad plasmado en la Constitución de la República.

1.6. Evolución cronológica de la normativa tributaria respecto del Anticipo del Impuesto a la Renta

Para entender el cambio normativo y la degradación del concepto del anticipo al impuesto a la renta, es necesario realizar una comparación de la legislación del mismo a lo largo de los años 2007, 2008, 2009 (Ver anexo 1).

1.6.1. Legislación vigente sobre el Anticipo del Impuesto a la Renta hasta el año 2007.

Respecto del Anticipo del Impuesto a la Renta y del crédito tributario por retenciones y anticipos, hasta el año 2007 el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno disponía en el numeral dos que:

Las personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, las sociedades, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos y las empresas del sector público sujetas al pago del impuesto a la renta, determinen en la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente en una suma equivalente al 50% del impuesto al renta determinado en ese ejercicio, menos la retenciones en la fuente practicadas en el mismo.

El numeral tres disponía que: el anticipo que constituye crédito tributario para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso se pagará en el plazo que señale el reglamento.

Esta forma de determinación del anticipo estuvo vigente hasta la declaración del impuesto a la renta por el ejercicio 2006 que debía presentarse en el año 2007.

Respecto del crédito tributario; en esa misma reforma se establece que éste se constituye en el impuesto a la renta por las diferencias resultantes de la comparación entre el impuesto causado con las retenciones y el anticipo pagados en el transcurso de un ejercicio.

En el artículo 46 de la Ley vigente hasta la reforma del presente análisis, se disponía que el impuesto retenido constituirá crédito tributario para el contribuyente, quien podrá compensarlo del total del impuesto causado en su declaración anual.

En el caso de que la retención y o los anticipos sean mayores al impuesto causado, el contribuyente (tomar en cuenta que el legislador se refiere al contribuyente de manera general), a su opción podrá solicitar el pago en exceso sin perjuicio de la devolución automática prevista en el Código Tributario o también, podrá compensarlo con el impuesto del cual fue objeto de retención o anticipos que cause en ejercicios impositivos posteriores. Una consideración relevante que es menester tomar en cuenta se presenta cuando, si el contribuyente optó por reclamar y el Director General del SRI no resuelve el reclamo, entonces se podrá compensar directamente el saldo con el impuesto a la renta o los anticipos causados en ejercicios posteriores. Respecto de este tema, el Doctor Luis Toscano afirma que “para evitar diferencias entre los contribuyentes, el numeral final del artículo 41 disponía que el contribuyente podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas la reducción o exoneración del pago del anticipo cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores a las del año anterior o que las retenciones del impuesto cubrirán el monto del impuesto a pagar en el ejercicio”²¹. En este sentido, la opción de solicitud de reducción o exoneración era una posibilidad abierta para todo contribuyente en general.

²¹ L. Toscano. *El impuesto a la renta. Anticipos y retenciones*. Revista Actualidad Jurídica No. 41 2011. Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones.

En lo referente al Anticipo en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria y el crédito tributario, publicada por la Asamblea en el tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007, se reforma el artículo 41, reemplazando el numeral dos por el siguiente:

Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración o explotación y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración del ejercicio económico anterior, el anticipo 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 hayan suscrito o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior menos las retenciones practicadas en el mismo. (Con la Ley Orgánica de Empresas Públicas se suprime la frase “y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta”).
- b) Las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades conforme a una de las siguientes opciones, la que sea mayor.
 - b.1 Un valor equivalente al 50% del impuesto causado en el ejercicio anterior menos las retenciones practicadas en el mismo.
 - b.2 Un valor equivalente a la suma de los siguientes rubros:
 - 0.2% del patrimonio total.
 - 0.2% del total de costos y gastos deducibles.
 - 0.4% del activo total
 - 0.4% del total de ingresos gravables con el impuesto a la renta.

En todos los casos para determinar el valor del anticipo se deducirán las retenciones en la fuente. Este resultado constituye el anticipo mínimo.

En esta reforma, el anticipo constituía crédito tributario del impuesto del ejercicio fiscal en curso. Estas formas descritas fueron aplicables a los contribuyentes en las declaraciones para el ejercicio económico 2007 y 2008.

El literal e) del numeral dos del artículo 41 reformado decía que si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto a la renta causado fuese inferior al anticipo mas las retenciones, el contribuyente podrá presentar reclamo de pago indebido o solicitud de pago en

exceso de la parte que exceda el anticipo mínimo. Asimismo, el artículo contemplaba la posibilidad de que si el anticipo mínimo pagado no es acreditado al pago del impuesto, éste podrá ser utilizado solo por el mismo contribuyente como crédito tributario del impuesto causado en los CINCO años posteriores. Por lo que, es evidente que se mantiene la disposición de que el contribuyente, de manera general, puede solicitar al servicio de Rentas internas la reducción o exoneración del pago del anticipo, cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán inferiores a las obtenidas en el año anterior o que las retenciones del impuesto cubrirán el monto a pagar del impuesto a la renta en el ejercicio.

Finalmente, en lo que respecta al crédito tributario, en esta reforma, el artículo 46 reconoce que las retenciones en la fuente al igual que el anticipo, constituyen crédito tributario del impuesto que se cause. Del mismo modo, el artículo 47, vigente hasta el 2007, dispone que cuando las retenciones en la fuente del impuesto y/o la parte del anticipo que supere el anticipo mínimo sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, el contribuyente podrá solicitar el pago en exceso, presentar reclamo de pago indebido, o compensarlo directamente sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de TRES años contados desde la fecha de declaración.

En conclusión, existe una evidente confusión entre las normas y el alcance de los derechos del contribuyente pues una solución se encuentra en el artículo 41 y la otra en el artículo 47, hecho que obliga a reformar nuevamente la ley para respetar la esencia y concepto del anticipo.

1.6.2. Legislación vigente sobre el Anticipo del Impuesto a la Renta hasta el año 2008.

En virtud de la necesidad de reformar las contradicciones que se generaron entre el artículo 41 y el artículo 47, la Asamblea Constituyente dicta la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 de 30 de julio de 2008 con el fin de que las normas antes mencionadas sean modificadas e interpretadas de manera que la legislación tributaria cumpla con su objetivo sin distorsiones.

Así, en el numeral 2 del artículo 41 se sustituye el literal e) por el siguiente:

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

De esta manera; la reforma clarifica la situación antes descrita en el sentido que se devolverá el anticipo más las retenciones si no existiese impuesto causado o cuando el impuesto causado fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones. Adicionalmente, la reforma añade que el Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución mediante emisión de nota de crédito, cheque o acreditación, disgregando en otra nota de crédito el anticipo mínimo pagado y no acreditado que será libremente negociable, pero solo será redimible por terceros en el plazo de CINCO años y por el primer beneficiario, antes del plazo de cinco años, solo para el pago del impuesto a la renta. Esta reforma era aplicable a las declaraciones del impuesto a la renta de los ejercicios 2008 y 2009.

En el mismo año (2008), existe otra reforma en la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en

el Suplemento del Registro Oficial No. 497 de 30 de diciembre de 2008, en la cual se reforma el literal i) del numeral dos del artículo 41, según el cual el SRI, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo de conformidad con los términos y condiciones que se establezcan en el reglamento.

1.6.3. Legislación vigente sobre el Anticipo del Impuesto a la Renta hasta el año 2009.

La Asamblea Nacional expide la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 94 de 23 de diciembre de 2009, en la cual se realizan varias reformas sobre el anticipo del impuesto a la renta.

En primer lugar, la reforma reemplaza el literal b) del numeral dos del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario que se refiere a la determinación del anticipo en la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior de conformidad con la siguiente regla:

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, 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:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- 0.2% del patrimonio total.
- 0.2% del total de costos y gastos deducibles.
- 0.4% del activo total
- 0.4% del total de ingresos gravables con el impuesto a la renta.

Luego, en el literal c) del numeral dos del artículo 41 dice: (...) El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la

parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración. Es evidente que esta disposición permite entender que el anticipo que se determina en la declaración del ejercicio anterior como pago a la cuenta del impuesto del nuevo ejercicio, por efecto de las retenciones se pagará parcialmente en los meses de julio y septiembre y el saldo en los plazos establecidos en el Reglamento para la declaración anual; hecho que no deja duda que el anticipo determinado en la declaración deberá ser pagado en la totalidad determinada en la declaración²².

En lo referente a la solicitud de disminución o exoneración del anticipo, se reforma nuevamente el literal i) del numeral dos del artículo 41 en el sentido que, en el caso establecido en el literal a) del artículo 41 (que se refiere a las personas naturales o sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración o explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual), previa solicitud del contribuyente podrá conceder reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y condiciones que se establezcan en el reglamento. Es decir que en lo referente a las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y a las sociedades, la reforma excluye la posibilidad de que éstas puedan presentar

²²Si bien a partir del ejercicio 2010 la determinación del anticipo ya no permite la disminución de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el ejercicio anterior, al momento de su pago la norma prevé que este valor deba disminuirse con el propósito de diferir ese monto como última cuota a pagar a cuenta del anticipo al momento de cumplirse el plazo para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio al que corresponda. Por este cambio resulta previsible que, durante el mes de abril de 2011, las sociedades pagarán una cuota del anticipo aplicable al ejercicio 2010, equivalente a las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el ejercicio 2009, sea que exista o no un saldo de impuesto causado por el ejercicio 2010 luego de aplicadas las dos cuotas del anticipo correspondientes a julio y septiembre de 2010. (http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&view=article&id=5443:anticipo-del-impuesto-a-la-renta-3&catid=58:derecho-tributario&Itemid=420)

solicitudes de disminución o exoneración del pago del anticipo. No obstante, tratando de maquillar la situación de desigualdad que crea la norma, la reforma establece que el SRI 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 previa petición debidamente justificada, con la salvedad de que en el caso de no ser acreditado el pago del impuesto causado o de no ser autorizada su devolución, se constituirá en **pago definitivo del impuesto a la renta sin derecho a crédito posterior**, situación que de manera evidente incurre en dos de los supuestos que la doctrina peruana ha considerado como suficientes para que se considere que un tributo es confiscatorio: que el tributo grave a las utilidades o que atente a la igualdad de trato, como se verá en el capítulo dos.

El inciso final del artículo 41 es reformado, según el criterio de Toscano²³, con el fin de que el Estado obtenga ingresos seguros y definitivos del anticipo que deben pagar los contribuyentes del impuesto a la renta obligados a llevar contabilidad; de la siguiente forma: 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.

²³ L. Toscano. *El impuesto a la renta. Anticipos y retenciones*. Revista Actualidad Jurídica No. 41 2011. Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones.

Es en virtud de esta disposición que el Estado asume directamente la responsabilidad de devolver o no el anticipo pagado a los contribuyentes de mayor significación e importancia económica o a la disminución o exoneración del anticipo a petición no de los contribuyentes sino del Ministerio del ramo. Esta facultad es reglada en cuanto a los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, mientras que en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, esta facultad de devolución o no de lo indebidamente pagado y de lo pagado en exceso es evidentemente discrecional puesto que deja a la voluntad de la administración la procedencia o no de la devolución.

En lo que respecta a la devolución del pago indebido o en exceso, es menester en primera instancia definir estos términos. En cuanto al pago de lo no debido, el autor chileno José Luis Zavala Ortiz²⁴ explica que éste es el que no se debió efectuar en su totalidad porque no se generó el hecho gravado. Por otro lado, menciona respecto del pago en exceso que tiene lugar cuando lo que se debía pagar era un monto inferior. Adicionalmente, el autor argentino Augusto Saccone, expone que la acción de repetición tiene vieja tradición jurídica ya que se la acogió en el derecho romano (*actio in rem versa*) y se deriva no del Código Civil sino de uno de los principios generales del derecho que es la Equidad. Es por este motivo que el pago de tributos no legítimamente adeudados significa un enriquecimiento sin causa para el fisco y un empobrecimiento para quien sufre la carga tributaria de sus bienes.

La reforma de diciembre del 2009 sustituye el literal e) del numeral dos del artículo 41 por el siguiente: para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo (es decir, personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas

²⁴ Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago de Chile. 1998. Pág. 45.

que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración o explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual), si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado. En el caso de los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo (es decir, sociedades y personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad), tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así: i) por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado; ii) por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

Respecto del primer supuesto, es decir el que procede al no existir impuesto causado, la reforma manifiesta que tendrá lugar el reclamo de pago indebido por medio del cual se devolverá únicamente las retenciones pero no el anticipo pagado. Toscano manifiesta sobre este respecto que “el anticipo que no se devuelve en su totalidad cuando no ha habido impuesto causado, da como resultado que el anticipo ha perdido su calidad de tal respecto del impuesto a la renta y ha pasado a ser una obligación que debe pagarse por el solo hecho de ser contribuyente obligado a presentar declaración del impuesto a la renta, adquiriendo estas características más bien de impuesto adicional al impuesto a la renta”²⁵. Al respecto considero que la figura que se está creando no es justamente un nuevo impuesto, debido a que no existe la justificación de recaudo

²⁵ L. Toscano. *El impuesto a la renta. Anticipos y retenciones*. Revista Actualidad Jurídica No. 41 2011. Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones.

de éste último y por ende no existe un hecho generador justificado, por el contrario, creo que la figura que está creando el estado con este proceder es un enriquecimiento injustificado que desemboca en una confiscación a los particulares. El enriquecimiento injustificado no es un crimen que vulnera la propiedad en el sentido civil del término según Efraín Torres Chavez, esta figura es más bien un delito económico que ha sido denominado como “atracó” a los fondos públicos. La doctrina francesa establece que el enriquecimiento ilícito por lo general ocurre en las altas clases sociales, políticas y económicas, que en el Ecuador, nunca se han desvinculado entre sí²⁶. Entonces, existe enriquecimiento ilícito civil, también denominado enriquecimiento son causa o injusto, cuando un patrimonio se acrecienta en desmedro de otro sin causa²⁷.

Respecto de este mismo supuesto, pero en el caso del que el impuesto causado sea inferior al anticipo pagado, habrá lugar a la solicitud de pago en exceso, por la cual se devolverán las retenciones pero no el anticipo en la parte que supere al impuesto pagado. Es así que la devolución total o parcial del anticipo significa que a estos contribuyentes se les obliga al pago del impuesto a la renta por una tarifa mayor a la señalada en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que es el 24% para las sociedades y a las tarifas del artículo 36 de la misma ley para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, en el porcentaje resultante del anticipo que no se devuelve. Para ilustrar esta afirmación presento el siguiente ejemplo:

El pago de IR para las sociedades corresponde al 24% (para el año 2011) de sus ingresos determinados; en el supuesto que la base imponible de una sociedad sea de \$100.000 en el año 2011, entonces:

²⁶ Torres Chavez, Efraín. *El Enriquecimiento Ilícito*. <http://www.ilanud.or.cr/A050.pdf>

²⁷ Colmo, Alfredo. *De las obligaciones en general*. “2da Edición. Buenos Aires, Argentina. 1928. pág. 483.

- El 24% de 100.000 es USD 24.000
- El anticipo a pagar para la sociedad es el siguiente:

Cuentas al cierre del 2011	Valores	Porcentaje	Anticipo
Activo Total	500.000	0,4%	2.000
Total de Patrimonio	800.000	0,2%	1.600
Ingresos gravados del ejercicio	180.000	0,4%	720
Gastos deducibles del ejercicio	80.000	0,2%	160
Monto del anticipo a pagar para el ejercicio 2010			4.480

- 4.480 Anticipo
- (-) 1.000 Retenciones
- (=) 3.380

En virtud de lo anterior, en julio del 2012 la sociedad pagará por concepto de anticipo al IR del año 2012 la cantidad de \$1.690. En septiembre del 2012 pagará por concepto del anticipo al IR del 2012 \$1.690. Es así que, el saldo del anticipo que es \$ 1.000 deberá pagarse al momento de la declaración del impuesto a la renta correspondiente al año fiscal 2012 (que se efectúa en el 2013). No obstante, si en el año 2012 no se genera renta esos \$3.380 pagados por concepto de anticipo al impuesto a la renta que a la final nunca se generó ¿constituyen un porcentaje de impuesto a la renta que se atribuyen al ejercicio anterior?. Es decir:

- Impuesto causado: 24% aplicado a la base imponible (100.000) entonces 24.000
- Impuesto pagado: 24.000 + 3.380 (que se pagaron por concepto de anticipo del impuesto a la renta del año 2012 pero nunca se generó dicha renta).
- Total: USD 27.380.

Por consiguiente el porcentaje efectivo cobrado por concepto de Impuesto a la Renta a la sociedad es de **27.38%** y no el 24% como lo establece la norma; este porcentaje fue obtenido por una regla de 3 de la siguiente manera:

100.000 es el 100% de la utilidad que se va a gravar.

24% es el monto que las sociedades deben pagar por concepto de impuesto a la renta.

USD 24.000 dólares es el 24% del USD100.000, monto al cual agrego al valor pagado por concepto de anticipo al impuesto a la renta del año siguiente puesto que dicho año posterior no se genero renta pero si se recaudó el tributo con ese concepto. Hecho por el cual le atribuyo ese pago al año anterior en el que si se generó renta.
 $24.000 + 3.380 = 27.380$

$$\frac{100.000}{27.380} \cdot \frac{100\%}{x} =$$

$$\frac{27.380 \times 100}{100.000} =$$

$$= \mathbf{27.38\%}$$

No obstante, cabe aclarar que no comparto con la conclusión anterior, puesto que si afirmamos que el anticipo pagado se está imputando al año anterior cuando no se genera renta, se estaría desvirtuando la teoría de la esencia del impuesto a la renta, puesto que el objeto del impuesto a la renta es el gravar anualmente a la renta percibida; pero recalco, de manera anual y no acumulable.

En cuanto al segundo supuesto contemplado por la reforma, del cual se desprende que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad podrán acceder a una solicitud de pago en exceso por las retenciones en la parte que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado; es evidente que el anticipo cumple en este caso el supuesto de pago a la cuenta de impuesto a la renta causado y es natural que el contribuyente que ha sido objeto de retenciones que superen el impuesto a la renta causado, tenga derecho a la devolución de las retenciones, al haberse producido pago en exceso del tributo.

En conclusión; al no devolverse el anticipo pagado cuando no se ha generado renta y al no existir hecho generador existiendo pérdidas en la actividad económica en un ejercicio, se desnaturaliza el concepto de pago por cuenta del impuesto a la renta como corresponde al anticipo y se afecta el principio aplicable al impuesto a la renta relacionado con la capacidad contributiva del contribuyente que no existe en el caso de pérdida. De la misma manera, al no devolverse la parte del anticipo pagado que supere al impuesto causado se ha desnaturalizado también el principio de que es pago a cuenta del impuesto a la renta y se está obligando a los contribuyentes a pagar el impuesto con tarifas superiores a las señaladas en los artículos 36 y 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2. CAPITULO 2 La confiscación, concepto y adaptación a la realidad del anticipo del impuesto a la renta.

La confiscación, cuya raíz etimológica es el vocablo latino *comissumm*, consiste en la imposición como sanción a una persona de la privación de todo o parte de su patrimonio.

En el derecho romano²⁸ se encontraba prevista esta forma de sanción, la cual podía ser impuesta tanto por la comunidad como por la vía de pena, y en varias ocasiones fue empleada con el propósito preferente de conseguir apoderarse de los bienes del penado para enriquecer al Estado. Desde su aplicación en el derecho penal romano, la confiscación era una pena accesoria que se imponía junto con las penas principales. No obstante, Restrepo²⁹ establece que desde la llegada de Justiniano, se prohibió la confiscación total y se dejó subsistente la mencionada figura únicamente para los delitos contra el Estado.

Restrepo puntualiza respecto de la historia de la confiscación en las legislaciones que “en antiguas leyes la confiscación se continuó aplicando según el derecho romano y luego se abolió en casi todas las legislaciones a partir del siglo XVIII, sobre la base de que la apropiación oficial del patrimonio de una persona sin causa de procedimiento legal y por vía de simple aprehensión era una pena injusta”³⁰. Con el advenimiento de la independencia, establece el autor, la confiscación fue prohibida para proteger la propiedad privada de la arbitrariedad del poder estatal, pero dejó la posibilidad de establecer otro tipo de medidas o sanciones de contenido patrimonial, hecho que subsiste hasta el presente.

²⁸ Mommsen, Teodoro. *Derecho Romano*. Bogotá, Colombia. Editorial Temis. 1991. Pág. 620.

²⁹ Restrepo Medina, Manuel Alberto. *Protección y limitación constitucional de la propiedad: de la prohibición de la confiscación a la expropiación y la extinción del dominio. Teoría Constitucional*. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá, Colombia. 2006. Pág. 237.

³⁰ Restrepo Medina, Manuel Alberto. *Protección y limitación constitucional de la propiedad: de la prohibición de la confiscación a la expropiación y la extinción del dominio. Teoría Constitucional*. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá, Colombia. 2006. Pág. 239.

Ospina³¹ expone que lo que se proscribió por considerarse un ejercicio abusivo de la potestad punitiva del estado fue la denominada confiscación general o a título universal, en cuya virtud se privaba al delincuente de la totalidad o de una cuota, parte de su patrimonio económico; pero que nunca han sido prohibidas esas llamadas confiscaciones especiales, en atención a que el reconocimiento de la propiedad privada, en las democracias liberales no ha conducido al exceso de afirmar que la pena no pueda en ningún caso, restringir derechos de contenido patrimonial.

En esa misma línea, Restrepo³² introduce un ejemplo y señala que hasta la desintegración de la Unión Soviética la confiscación total o parcial, era una pena que se imponía para los delitos contra el Estado y los delitos graves cometidos con fines de lucro y que se distinguía de la confiscación especial, que corresponde a la institución del comiso de los instrumentos y efectos del delito.

En la actualidad, el Código Penal de Cuba³³ establece tanto el comiso de los efectos o instrumentos del delito como la confiscación de bienes, entendida esta como el desposeimiento al sancionado de sus bienes, total o parcialmente, transfiriéndolos a favor del Estado, según decisión discrecional del Tribunal en los delitos contra la seguridad del Estado y aplicada perceptiva o facultativamente respecto de los demás delitos.

En virtud de lo analizado, es claro que salvo el caso de regímenes totalitarios, la confiscación (como mecanismo punitivo de restricción del derecho de propiedad) ha sido retirada

³¹ Mariano Henao Ospina. *El comiso: Análisis de la institución*. En revista de derecho penal y criminología, Vol. 4, Núm. 15, Sep-Dic, 1981, pág 177.

³² Restrepo Medina, Manuel Alberto. *Protección y limitación constitucional de la propiedad: de la prohibición de la confiscación a la expropiación y la extinción del dominio. Teoría Constitucional*. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá, Colombia. 2006. Pág. 240.

³³ Serrano Piedecabras, José Ramón. *Los códigos penales iberoamericanos*. Ediciones Forum Pacis. Bogotá, Colombia. 1994. Pág. 69.

de los ordenamientos y en muchos casos ese retiro se ha visto acompañado de una prohibición expresa para su imposición.

Como conclusión y de manera estrictamente acertada, Manuel Restrepo realiza las siguientes afirmaciones:

(...) en garantía a la protección de la propiedad, no puede olvidarse que la confiscación puede ser directa o indirecta. La primera resulta del apoderamiento inmediato y material de la propiedad privada por los agentes de la administración, **mientras la segunda se desprende de una serie de actos u operaciones administrativas hábilmente planeados con base en la aplicación de una ley que se interpreta arbitraria o caprichosamente, como acontecería con un régimen tributario que hiciera improductivo el capital**³⁴, y es frente a esta segunda modalidad que se impone una especial vigilancia para evitar que, por este camino, se haga nugatorio el disfrute efectivo del derecho analizado. (El subrayado y las negritas me corresponden)

En el mundo jurídico, tanto la expropiación como la confiscación son dos hechos de privación de la propiedad que tienen calidad de lícito el primero y de ilícito el segundo. En lo que respecta a la confiscación, su efecto práctico es el hecho que se produce un acto ilícito contra la propiedad de alguien, todo lo cual da al propietario perjudicado el derecho de utilizar acciones conducentes al establecimiento de su derecho de propiedad conculcado.

En el ámbito tributario propiamente, “la confiscación es un hecho que ocurre cuando un determinado tributo es de tal magnitud que equivale a la confiscación del bien sobre el cual el contribuyente debe pagar tal tributo: y por ende, afecta a los derechos tanto de igualdad como de propiedad”³⁵. Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos; de tal manera que este principio tanto

³⁴ SÁCHICA Aponte, Luis Carlos. *Constitucionalismo Colombiano*. Editorial Temis. 7ma Edición. Bogotá, Colombia. 1983. Pág. 265

³⁵ La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional. Segunda Reimpresión. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Perú. 2006. Pág. 214

informa como limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal constituyendo así un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales; por ejemplo el de propiedad, puesto que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas; también del derecho de igualdad respaldado por el principio de capacidad contributiva, este último establece que el reparto de los tributos ha de realizarse de tal forma que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer en principio sobre las personas que posean riqueza con el fin que esta sea gravada. Este análisis, en efecto, implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Manuel Restrepo³⁶, abogado especialista en legislación financiera, a manera de introducción al tema de confiscación expone que el advenimiento del Estado de derecho, como modelo de organización política de la sociedad, no solamente supuso el establecimiento de un dique al ejercicio arbitrario del poder, sino que representó la reivindicación del individuo frente al Estado; es decir, que se reconocieron los derechos inalienables de los cuales es titular la persona humana.

De conformidad con la jurisprudencia Peruana, existen tres criterios determinantes para establecer la existencia o no de confiscatoriedad de un tributo; un tributo es confiscatorio de acuerdo al monto recaudado (vocación confiscatoria del patrimonio y utilidades), cuando grava el patrimonio de las personas que por esencia es intocable, y finalmente cuando no existe hecho generador y se grava al capital, siempre tomando en cuenta el valor del bien, la política fiscal e incluso la política social.

³⁶ Restrepo Medina, Manuel Alberto. *Protección y limitación constitucional de la propiedad: de la prohibición de la confiscación a la expropiación y la extinción del dominio. Teoría Constitucional*. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá, Colombia. 2006. Pág. 237.

2.1. Determinación de la existencia de confiscación de conformidad con el monto recaudado.

En lo que respecta al monto recaudado; El Tribunal Constitucional de Perú determino que el impuesto a los juegos es inconstitucional sin limitarse a la proporción de la tasa, sino que llegó a esa conclusión estableciendo que el impuesto ha sido concebido de tal manera que en la realidad grava a las utilidades, lo que equivaldría a un segundo impuesto a la renta, con lo cual concluye que “el gravamen presenta una vocación confiscatoria del capital invertido, prohibida por la constitución”³⁷. Dicha expresión es impropia no obstante la conclusión es correcta puesto que el impuesto en mención no solo tiene una vocación confiscatoria sino que en realidad es confiscatorio. Para determinar cuando un tributo es confiscatorio, hay que tomar en cuenta el valor del bien, la política fiscal e incluso la política social³⁸.

Por ejemplo, no se podría considerar confiscatorio un impuesto a los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas que supere el valor de los productos mencionados puesto que se entiende que dicho impuesto responde a políticas sociales que pretenden la restricción de los productos tóxicos.

En el caso del Ecuador, y en cuanto a la política fiscal, ésta está limitada en el caso del anticipo por la Constitución de la República que contempla lo siguiente:

Art. 165.- Durante el estado de excepción la Presidenta o Presidente de la República únicamente podrá suspender o limitar el ejercicio del derecho a la inviolabilidad de domicilio, inviolabilidad de correspondencia, libertad de tránsito, libertad de asociación y reunión, y libertad de información, en los términos que señala la Constitución.

Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá:

³⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 29 de enero de 2002 en el exp_009_2001_AI_TC sobre acción de inconstitucionalidad interpuesta por ciudadanos con firmas contra diversos artículos de la Ley 27153

³⁸ La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional. Segunda Reimpresión. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Perú. 2006. Pág. 216

1. Decretar la recaudación anticipada de tributos. (...)

Respecto de lo anterior, podemos advertir que en el Ecuador el tema de la anticipación a los impuestos tiene un límite constitucional que es el hecho que ésta sólo pueda decretarse durante un estado de excepción. De tal modo que la Ley de Régimen Tributario Interno, al introducir la anticipación del impuesto a la renta está yéndose en contra de la política fiscal introducida por norma suprema que faculta la anticipación a un impuesto únicamente en el supuesto presentado en el artículo 165 numeral primero, configurándose así, de conformidad con la jurisprudencia peruana, un caso de confiscación en virtud de lo recaudado haciendo alusión a la política fiscal.

2.2. Determinación de la existencia de confiscación cuando el tributo recaudado grava el patrimonio de las personas que por esencia es intocable.

El Tribunal Constitucional de Perú ha reiterado su criterio en varias ocasiones respecto del hecho que el monto del valor recaudado es solo uno de los elementos que se debe tomar en cuenta para determinar si hay o no confiscatoriedad tributaria. Otro de los elementos que se debe considerar es si la política tarifaria establecida por el Estado toma o no en cuenta la real situación económica de las empresas, y los índices de renta reales obtenidos por éstas, sin que por el contrario se aplique una contribución sobre la base de una presunción de riqueza o simplemente sobre la base de una presunción de renta (renta presuntiva), hecho que atenta en contra del derecho de propiedad reconocido en la Norma Suprema. En este caso, el tributo grava el

patrimonio de la empresa y no la renta obtenida por ella³⁹; es así que el Tribunal Constitucional de Perú concluye manifestando que si un impuesto a la renta termina gravando el patrimonio, está violando la propiedad privada intocable de los sujetos pasivos y con este hecho se evidencia que el monto recaudado no es el único criterio determinante para considerar si hay confiscación, en el presente supuesto, el criterio determinante es la base imponible sobre la que recae el impuesto y consecuentemente, la confiscatoriedad se establece por la forma en que opera el tributo⁴⁰.

Los Magistrados del Tribunal Constitucional de Perú han calificado al criterio de “igualdad de trato”⁴¹ como determinante para establecer la confiscatoriedad de un impuesto. Así, el Tribunal declara inadmisibles que diversas empresas del mismo sector tengan tratos diferenciados de manera que para determinar la existencia de la confiscatoriedad en este ámbito, el mencionado tribunal no solo analiza la tasa y los elementos técnicos del funcionamiento del tributo, sino también su entorno económico y también el entorno financiero en el que dicho tributo va a ser aplicado⁴².

La Corte Suprema de Argentina ha sostenido que “los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte de la propiedad o de la renta”⁴³.

³⁹ En el caso del anticipo, como se verá más adelante, la fórmula para el cálculo del mismo en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, considera como rubro para la sumatoria el patrimonio del contribuyente.

⁴⁰ La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional. Segunda Reimpresión. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Perú. 2006. Pág. 216

⁴¹ En el caso Ecuatoriano, no existe igualdad de trato para la cálculo del anticipo al impuesto a la renta en lo que respecta a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad con los no obligados como se verá más adelante.

⁴² Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 8 de enero de 1998 en el exp_0248_93_AA_TC sobre acción de amparo seguida por la Compañía de Aviación Faucett S.A. contra el Estado.

⁴³ Corte Suprema Justicia de Argentina, “Mason de Gil, Malvina v. Municip. de Santa Rosa”, 195:270.

2.3. Determinación de la existencia de confiscación cuando se recauda el tributo y no existe hecho generador.

El Tribunal Constitucional de Perú ha establecido que cuando la empresa tiene pérdida económica, el cobro del anticipo resulta confiscatorio, dado que al establecer el hecho imponible el legislador está obligado a respetar y garantizar la intangibilidad del capital de la empresa⁴⁴. En consecuencia, el hecho que el Estado le exija el pago del anticipo a la empresa que ha probado que arrojó pérdida y no ha obtenido renta alguna, implicaría coaccionarla al cumplimiento de una obligación no exequible y confiscatoria.

Esta jurisprudencia tiene una real importancia en caso Ecuatoriano, en el supuesto de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad cuando éstos no generen renta o cuando tengan pérdida. Como fue analizado anteriormente, la Administración Tributaria ha optado por precautelar el concepto de renta presuntiva en virtud del cual el contribuyente realiza un pago mínimo y definitivo aún cuando no genere renta o tenga pérdida; obligación mediante la cual el Estado Ecuatoriano está pasando por alto y atropellando la intangibilidad del patrimonio del contribuyente, hecho que deviene en confiscación al ser inexistente el hecho imponible.

Finalmente, el Tribunal expresa con claridad que el anticipo al impuesto a la renta grava los activos de las empresas, es decir, con el argumento de gravamen a la renta, se está gravando el capital, hecho que no se ajusta a la hipótesis de la norma que contiene las disposiciones para la recaudación del impuesto a la renta, y deviene en confiscación puesto que el objeto del anticipo

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 10 de junio de 2002 en el exp_1136_2001_AA_TC sobre acción de amparo interpuesta por Mercantile Perú Oil & Gas S.A. contra Supremo Gobierno, en la persona del intendente regional de Piura de la Sunat.

al impuesto a la renta es gravar las ganancias determinadas por la ley, no el capital que sirve para producirlas.

Esta jurisprudencia Peruana encaja en la hipótesis del caso Ecuatoriano, dado que dos de los rubros establecidos para el cálculo del anticipo al impuesto a la renta en el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad son un porcentaje del patrimonio del contribuyente y un porcentaje de los activos del mismo; de manera que la norma del anticipo al impuesto a la renta ha establecido de manera arbitraria y extensiva gravar rubros adicionales a los ingresos del contribuyente, estos rubros son el patrimonio y los activos del sujeto pasivo constituyendo así un caso de confiscación, tomando en cuenta que el objeto del anticipo al impuesto a la renta debería ser el gravar las ingresos de los contribuyentes determinados por la ley, y no, en este caso, los activos y el patrimonio que sirven para producirlos.

3. CAPITULO 3 Verificación de la existencia de confiscatoriedad en los diferentes casos de pago del anticipo al impuesto a la renta.

Una vez delimitado el anticipo al impuesto a la renta en cuanto a su concepto, objetivos, inconvenientes e irregularidades, es preciso determinar si esta anticipación al impuesto a la renta se conforma de elementos constitutivos de confiscación.

De conformidad con el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno las personas naturales, las sucesiones indivisas las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración o 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. Es decir, la obligación de declarar el anticipo a pagarse en el año fiscal siguiente es para todo tipo de contribuyente sin realizar distinción alguna.

No obstante, para realizar el cálculo del anticipo a pagarse, como fue mencionado en el capítulo anterior, la Ley y el Reglamento efectúan distinciones entre los contribuyentes obligados y los no obligados a llevar contabilidad. “Se encuentran obligadas a llevar contabilidad todas las personas nacionales y extranjeras que realicen actividades económicas y que cumplan con las siguientes condiciones: tener ingresos mayores a \$ 100.000, o que inician con un capital propio mayor a \$60.000, o sus costos y gastos han sido mayores a \$80.000”⁴⁵. Las personas que no cumplen con los requisitos mencionados, no están obligados a llevar contabilidad, pero tienen que llevar un registro de sus ingresos y egresos.

⁴⁵ <http://www.sri.gob.ec/web/10138/31@public>

3.1. Personas no obligadas a llevar contabilidad

De conformidad con lo analizado en el capítulo anterior, y en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, las personas naturales, las sucesiones indivisas las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración o 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.

Las personas no obligadas a llevar contabilidad, ya sean naturales, sucesiones indivisas, empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de explotación o exploración de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán calcular el anticipo del impuesto a la renta de conformidad con la siguiente fórmula:

(+) 50% del Impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior.

(-) Retenciones en la fuente del impuesto a la renta practicadas en el ejercicio anterior.

El valor del anticipo, de conformidad con esta fórmula, deberá ser incluido en la declaración del impuesto a la renta.

De conformidad con el artículo 77 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, el valor correspondiente al anticipo a pagar por concepto del impuesto a la renta para el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad es un valor equivalente al anticipo determinado en su declaración del impuesto a la renta. El valor resultante deberá ser pagado en

dos cuotas iguales, las cuales se satisfarán según el noveno dígito del RUC o de la cédula de identidad. Es menester tomar en cuenta que la fecha establecida por el Reglamento es la fecha tope para realizar el pago.

Para entender la norma en la práctica, adapto a continuación un ejemplo adecuado en varios escenarios que corresponde al de una persona no obligada a llevar contabilidad.

3.1.1 Cuando el impuesto a la renta a pagar es mayor o igual al anticipo calculado

Por ejemplo, la contribuyente Ana Vivanco con Cédula de identidad No. 1104290224, no está obligada a llevar contabilidad y debe efectuar el cálculo y el pago del anticipo de la siguiente manera:

Declaración del año fiscal 2011 en marzo del 2012 (año fiscal en curso: 2012).

Cálculo del anticipo al IR del año 2012		
	Concepto	Total
(+)	Impuesto a la Renta Calculado (2011)	\$20,000.00
(-)	Retenciones en la fuente (2011)	\$5,000.00
	Total	\$15,000.00

Cálculo del anticipo al IR del año 2012		
	Concepto	Total
(+)	Anticipo	\$15,000.00
(-)	Retenciones en la fuente	\$5,000.00
	Total	\$10,000.00

Pago del anticipo al IR del año 2012		
Valor	Total	Fecha en la que se paga
50% del valor del anticipo que excede las retenciones	\$5,000.00	Hasta el 12 de julio de 2012
50% del valor del anticipo que excede las retenciones	\$5,000.00	Hasta el 12 de septiembre de 2012
Saldo del anticipo	\$5,000.00	Se paga al momento de realizar la declaración del impuesto a la renta del año 2012 en el año 2012
Total	\$15,000.00	

De tal forma que, el anticipo calculado deberá ser cancelado en tres partes, dos de las cuales corresponden al valor del anticipo que excede las retenciones dividido para dos y la tercera corresponde al saldo restante del anticipo calculado (Esta forma de pago coincide para los dos tipos de contribuyentes, obligados y no obligados a llevar contabilidad). Entonces, hasta el 12 de Julio del año fiscal en curso, se deberá cancelar el 50% del anticipo que exceda a las retenciones, valor que corresponde a la primera cuota⁴⁶. En el caso de la segunda cuota que también corresponde al 50% del valor del anticipo que exceda a las retenciones y deberá ser

⁴⁶ Artículo 77 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno
Primera cuota (50% del anticipo).

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

cancelada hasta el 12 de septiembre del año fiscal en curso⁴⁷. Por último, la tercera y final cuota del anticipo deberá efectuarse al momento de realizar la declaración del impuesto a la renta correspondiente al año fiscal 2012 (en el año 2013).

Suponiendo que en la declaración del impuesto a la renta del año fiscal 2012, el impuesto a la renta a pagar para la contribuyente en mención sea de \$30.000 dólares; no existiría mayor polémica puesto el impuesto a la renta es mayor al valor del anticipo calculado; así, el contribuyente tendría que cancelar la diferencia del impuesto a pagar pendiente y de esta manera cumplir con la obligación por concepto de un efectivo hecho generador existente.

En este supuesto, la recaudación del anticipo estaría cumpliendo con objetivos universalmente aceptados por la doctrina tributaria, que son, por un lado, el asegurar la periódica y permanente percepción de ingresos de la Hacienda Pública, objetivo del cual surge el fraccionamiento como sistema de anticipación al impuesto a la renta; y por otro lado, el hecho de graduar el esfuerzo fiscal del contribuyente⁴⁸, de tal manera que se encamine al contribuyente a la aceptación y posterior satisfacción para que de esta manera la administración pública pueda

⁴⁷ Artículo 77 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno

Segunda cuota (50% del anticipo).

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

⁴⁸ Lejeune Valcarcel, Ernesto. *La anticipación de los ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Editoriales de Derecho Reunidas EDESA. Madrid. 1983. Pág. 132

facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y paralelamente la carga tributaria se minimice para el sujeto pasivo mediante la deducción de las cuotas tributarias correspondientes.

3.1.2 Cuando el impuesto a la renta a pagar es menor al anticipo pagado

Tomando en cuenta el ejemplo planteado en el punto anterior; en el supuesto que en la declaración del impuesto a la renta del año fiscal 2012, el impuesto a la renta a pagar en mención sea de \$10.000 dólares, es decir, menor al valor del anticipo calculado para el año fiscal 2012, el contribuyente no obligado a llevar contabilidad está amparado de las siguientes opciones de conformidad con la Ley y el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

3.1.2.1 Exoneración y reducción del anticipo

De conformidad con el artículo 78 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las personas que tengan suscritos o suscriban contratos de explotación o exploración de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, hasta el mes de junio de cada año, podrán solicitar a la correspondiente Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas la exoneración o la reducción del pago del anticipo del impuesto a la renta hasta los porcentajes que establezca el Director General mediante resolución, y siempre y cuando se demuestre que la actividad generadora de ingresos de los contribuyentes generarán pérdidas en ese año, que las rentas gravables serán inferiores de manera significativa a las obtenidas en el año anterior, o que las

retenciones en la fuente de impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio.

Con lo anterior, es evidente que el Reglamento legitima un beneficio de solicitud de exoneración o reducción del pago del anticipo al impuesto a la renta únicamente a un tipo de contribuyentes que son los determinados en el literal a) del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, excluyendo de este beneficio a los contribuyentes detallados en el literal b) del artículo en mención⁴⁹. No obstante, aún cuando el Reglamento proporciona esta salida a los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, en el caso que sus ingresos sean inferiores al anticipo calculado, la norma es bastante ambigua respecto de los casos en los que se podrá solicitar la exoneración; por ejemplo, el contribuyente podrá demostrar que sus rentas son menores a las generadas en el año anterior, pero, al no existir una tasación del concepto de “disminución significativa” la administración podrá alegar que la mencionada disminución en los ingresos no es significativa a su criterio, ergo, podrá negar la reducción o exoneración del anticipo a pagar del contribuyente en particular.

3.1.2.2 Devolución del anticipo

En el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que “(...) si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado. Por

⁴⁹ Artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

- 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.
- b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades.

consiguiente, en el supuesto de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad cuyo anticipo pagado sea superior al impuesto a la renta a pagar, no existe inconveniente puesto que la norma faculta al sujeto pasivo no obligado a llevar contabilidad a solicitar la devolución de lo pagado en exceso por la totalidad del monto pagado indebidamente.

3.1.2.3 Reclamación por pagos en exceso o indebidos del anticipo

Respecto de este tema, el artículo 79 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que los contribuyentes definidos en el literal a) del artículo 72 del mismo cuerpo normativo⁵⁰, en el caso que no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las renciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar un reclamo de pago indebido, o una solicitud de pago en exceso, o a utilizar directamente como crédito tributario sin intereses para el pago del impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de declaración.

Dicho de otra forma, cuando un contribuyente no obligado a llevar contabilidad pague el anticipo del impuesto a la renta correspondiente al año fiscal posterior, y en este último no genere renta o la renta sea inferior al anticipo pagado, la normativa tributaria le plantea tres opciones; una, presentar un reclamo de pago indebido que procede en los casos en los que no se haya generado renta, es decir, que no exista hecho imponible y por ende el pago deviene en indebido o sin causa; dos, presentar una solicitud de pago en exceso que procede cuando el anticipo pagado sea superior a la renta generada; y finalmente tres, el contribuyente no obligado

⁵⁰ 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.

a llevar contabilidad que haya efectuado el pago del anticipo del impuesto a la renta y cuyo monto sea superior a la renta generada en el año posterior, podrá utilizar dicho pago como crédito tributario. No obstante, en este último supuesto, la Ley nuevamente presenta una falla puesto limita al contribuyente al uso de dicho pago como crédito tributario únicamente en los siguientes 3 años fiscales; es decir, si el monto pagado por concepto de anticipo lo uso como crédito tributario para los siguientes años fiscales (con motivo de no haber generado renta), y adicionalmente, en los 3 años fiscales siguientes no genero renta o inclusive genero pérdida, dicho crédito no podré utilizarlo posteriormente y se constituirá en pago definitivo.

En el caso que proceda el supuesto anterior, nuevamente se generaría un escenario de confiscación que lastimosamente provoca la improductividad del patrimonio de los particulares, dado que al privarlos de su propiedad privada, sin un hecho imponible ni una causa justa, se esta limitando la productividad de ese patrimonio para, de manera inconstitucional y falseando la ley, hacerlo parte de la hacienda pública; avalo lo anterior con el siguiente comentario de Luis Carlos SÁCHICA:

(...) no puede olvidarse que la confiscación puede ser directa o indirecta. La primera resulta del apoderamiento inmediato y material de la propiedad privada por los agentes de la administración, mientras la segunda se desprende de una serie de actos u operaciones administrativas hábilmente planeados con base en la aplicación de una ley que se interpreta arbitraria o caprichosamente, como acontecería con un régimen tributario que hiciera improductivo el capital⁵¹.

En el caso mencionado con anterioridad se proyecta un escenario de confiscación indirecta de conformidad con el criterio planteado por Luis Carlos SÁCHICA. En ese sentido, la administración tributaria se esta basando en operaciones administrativas y fundada en la

⁵¹ SÁCHICA Aponte, Luis Carlos. *Constitucionalismo Colombiano*. Editorial Temis. 7ma Edición. Bogotá, Colombia. 1983. Pág. 265

aplicación de una ley arbitraria, está generando recaudaciones confiscatorias puesto que no toma en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y por el contrario la confunde con la capacidad económica, convirtiendo un pago indebido en un pago mínimo de un impuesto con carácter definitivo; hecho que tiene tres efectos, en primer lugar es confiscatorio, luego atenta a la propiedad privada de los particulares y finalmente esta causando la improductividad del capital de los contribuyentes.

3.2 Personas obligadas a llevar contabilidad

El artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que la obligación de determinar en su declaración el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente es de manera indistinta para todas las personas naturales, las sucesiones indivisas las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración o explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual.

No obstante, para el cálculo del monto que corresponde al anticipo del impuesto a la renta, la Ley y el Reglamento han establecido una diferenciación entre los contribuyentes obligados y los no obligados a llevar contabilidad. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, de conformidad con el artículo 37 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, son:

Art. 37.- Contribuyentes obligados a llevar contabilidad.- Todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades definidas como tales en la Ley de Régimen Tributario Interno, están obligadas a llevar contabilidad.

Igualmente, están obligadas a llevar contabilidad, las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1o. de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y

gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD 80.000. Se entiende como capital propio, la totalidad de los activos menos pasivos que posea el contribuyente, relacionados con la generación de la renta gravada.

En el caso de personas naturales que tengan como actividad económica habitual la de exportación de bienes deberán obligatoriamente llevar contabilidad, independientemente de los límites establecidos en el inciso anterior.

Para el caso de personas naturales cuya actividad habitual sea el arrendamiento de bienes inmuebles, no se considerará el límite del capital propio.

Las personas naturales que, de acuerdo con el inciso anterior, hayan llevado contabilidad en un ejercicio impositivo y que luego no alcancen los niveles de capital propio o ingresos brutos anuales o gastos anuales antes mencionados, no podrán dejar de llevar contabilidad sin autorización previa del Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

La contabilidad deberá ser llevada bajo la responsabilidad y con la firma de un contador legalmente autorizado.

Los documentos sustentatorios de la contabilidad deberán conservarse durante el plazo mínimo de siete años de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario como plazo máximo para la prescripción de la obligación tributaria, sin perjuicio de los plazos establecidos en otras disposiciones legales.

Para los mencionados contribuyentes, la Ley ha establecido la introducción de la siguiente fórmula para realizar el cálculo del anticipo al impuesto a la renta:

Sumatoria de los siguientes rubros	
(+)	0.2% del patrimonio total
(+)	0.2% de costos y gastos deducibles
(+)	0.4% del activo total
(+)	0.4% de ingresos gravables

Llama la atención de ésta fórmula que se haya incluido en los rubros para el cálculo del anticipo valores correspondientes al patrimonio y paralelamente al activo total de un contribuyente obligado a llevar contabilidad; tomando en cuenta que el anticipo que se esta

calculando es el del impuesto a la renta, impuesto que como su nombre lo dice grava a la renta de los contribuyentes, constituyendo esta, según el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estrictamente los ingresos de los sujetos pasivos.

Art. 2.- Para efectos de este impuesto se considera 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.

Dicho lo anterior, es claro que la fórmula propuesta para el cálculo del anticipo al impuesto a la renta correspondiente a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad carece de toda lógica jurídica dado que la anticipación a un impuesto debe recaer sobre el mismo concepto que el impuesto principal, es decir, debe considerar para su cálculo los mismos rubros que considera el impuesto principal; en este caso, el rubro respecto del cual se calcula el impuesto a la renta es respecto de los ingresos de los contribuyentes.

Al respecto, el artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que como norma general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos. Así, al no contemplar la base imponible del cálculo del impuesto a la renta los rubros del patrimonio total y de los activos del contribuyente obligado a llevar contabilidad, carece de todo fundamento jurídico que la Ley y el Reglamento hayan introducido en la fórmula para el cálculo del anticipo a pagar por

concepto del impuesto a la renta de los contribuyentes mencionados, rubros que no son considerandos en el cálculo del impuesto a la renta ni de su base imponible.

En lo que respecta a los rubros del patrimonio total y de los activos del contribuyente obligado a llevar contabilidad, el Reglamento, en su artículo 76, establece que para efectos del cálculo del Anticipo de Impuesto a la Renta de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad en referencia a los activos se considerarán únicamente los activos que no son de uso personal del contribuyente; mientras que para las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Cooperativas de Ahorro y Crédito y similares, serán excluidos los activos monetarios. Para el caso de estas instituciones, se entenderá como activos monetarios a todas aquellas cuentas del activo, en moneda de curso legal, que representan bienes o derechos líquidos o que por su naturaleza habrán de liquidarse por un valor igual al nominal. De modo que; en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el cálculo del anticipo al impuesto a la renta recae sobre activos de la empresa como por ejemplo bienes inmuebles, vehículos y otros que en la práctica no corresponden a la capacidad contributiva del contribuyente. Dicho de otra manera, un contribuyente puede tener \$10.000.000 en activos de la empresa, pero paralelamente la empresa puede tener pérdida en ese año fiscal, es decir menores a los activos de la empresa; no obstante a dicho contribuyente, solo por el rubro de activos le corresponderá cancelar para anticipo el valor de \$40.000 (0.4% de activos totales), dinero que no tiene de forma líquida, entonces se está generando un detrimento a la intangibilidad del patrimonio del contribuyente, vulnerando de manera inminente el principio de capacidad contributiva que se analizará en el capítulo siguiente.

Es aún más complicado el siguiente supuesto; en el caso que un contribuyente tenga por concepto de activos de su empresa un monto de \$10.000.000, genere pérdida, y no tenga pasivos

en la empresa, la fórmula establecida en la Ley para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta para contribuyentes obligados a llevar contabilidad, considerará dos veces el rubro de los activos puesto que al no existir pasivos, el valor del patrimonio será igual al de los activos y el cálculo será el siguiente:

Sumatoria de los siguientes rubros		Valor	Total
(+)	0.2% del patrimonio total	10.000.000	20.000
(+)	0.2% de costos y gastos deducibles	5.000	10
(+)	0.4% del activo total	10.000.000	40.000
(+)	0.4% de ingresos gravables	0	0

Total: 60.010

Es decir, la fórmula de cálculo del anticipo establece que dos de los rubros que se tomarán en cuenta son los activos y el patrimonio, no obstante, en el caso que el contribuyente no posea pasivos en su contabilidad, el valor del patrimonio será igual al de los activos y este rubro será considerado dos veces para la sumatoria del cálculo del anticipo al impuesto a la renta.

Considero que es de imprescindible análisis el caso planteado con anterioridad. No puede pasar por alto el hecho que la norma tributaria establezca como rubros que forman parte del cálculo para la recaudación del anticipo al impuesto a la renta de las personas obligadas a llevar contabilidad, rubros que no se toman en cuenta para el cálculo del anticipo al impuesto a la renta. En es sentido es necesario tomar en cuenta que la recaudación principal es respecto del impuesto a la renta, y que la recaudación accesoria responde a una anticipación del pago del tributo que hace referencia a un orden temporal, pero que recae sobre el mismo impuesto a la renta. De esta forma, vale establecer nuevamente que el concepto de anticipación de ingresos tributarios hace

alusión a la atribución patrimonial que por razón de un tributo se efectúa con carácter provisional a la Hacienda Pública en un momento anterior a la efectiva y completa realización del hecho imponible, el cual, en el caso de que llegara a producirse, determinará la efectiva adquisición de dicha suma de dinero por la Hacienda Pública⁵².

Así, es importante tomar en cuenta que el concepto de anticipación claramente establece que dicha atribución patrimonial se la efectúa con un carácter provisional a la Hacienda Pública y responde a un momento anterior a la efectiva recaudación del impuesto a la renta. En ese sentido, es carente de toda lógica jurídica que el anticipo del impuesto a la renta sea calculado sobre la base de rubros que no entran en el cálculo del impuesto a la renta, hecho que deviene en confiscatorio por arbitrario y atentatorio a la propiedad privada, como se verificará en el siguiente capítulo.

Por otro lado, el artículo 79 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno presenta un caso para entender la complejidad de la norma el mismo que transcribo a continuación:

La empresa "A" se dedica a la actividad de fabricación y comercialización de línea blanca. Durante el año 2009 le efectuaron retenciones en la fuente de impuesto a la renta por un valor equivalente a USD 70.000.

En el mes de abril del año 2010, la empresa elabora su declaración de impuesto a la renta del período fiscal 2009, y como parte de la declaración calcula el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal 2010. Luego de aplicar la correspondiente fórmula y demás consideraciones establecidas en la Ley y este Reglamento, el valor del anticipo es de USD 100.000; este anticipo es denominado anticipo calculado o anticipo pagado.

Este anticipo deberá ser pagado en 3 partes, mismas que serán calculadas de la siguiente forma.

⁵²Lejeune Valcarcel, Ernesto. *La anticipación de los ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Editoriales de Derecho Reunidas EDESA. Madrid. 1983. Pág. 143.

(+)	Anticipo	calculado	2010:	\$100.000
(-)	Retenciones	en la fuente	2009:	\$ 70.000
(=)	valor del	anticipo que	excede las	\$30.000
	retenciones:	(2		cuotas)

Saldo del anticipo a pagarse en la declaración de impuesto a la renta del periodo fiscal 2010: \$70.000

El monto de USD 30.000 que corresponde al valor del anticipo que excede las retenciones efectuadas el año anterior, deberá pagarlo en 2 cuotas iguales de USD 15.000 durante los meses de julio y septiembre conforme lo establece el Reglamento y;

El valor de USD 70.000 que corresponde al saldo del anticipo lo deberá pagar al momento de efectuar la declaración de impuesto a la renta del año 2010.

Una vez entendida la forma de pago del anticipo del capítulo anterior, el Reglamento presenta los siguientes casos que, a mi criterio, son los que presentan mayor inconveniente para el contribuyente obligado a llevar contabilidad (los casos son realizados con los datos del caso de la empresa “A” citada con anterioridad).

- Sociedad obligada llevar contabilidad.
- Retenciones: USD 70.000.
- Declaración del IR 2009 en abril del 2010.
- Anticipo: USD 100.000 (anticipo calculado o anticipo pagado).

3.2.1 Cuando el impuesto a la renta causado es mayor o igual al anticipo calculado

En el presente caso el Reglamento presenta los siguientes datos⁵³:

- IR causado: USD 120.000

⁵³ Artículo 79 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno

- Retenciones del año corriente: USD 50.000.

Como el impuesto a la renta causado es mayor que el anticipo calculado, el impuesto a la renta final que debe considerar la empresa "A" es el impuesto a la renta causado; es decir, USD 120.000. Y en la liquidación del impuesto se considerará:

Impuesto a la Renta Causado: USD 120.000

(-) Cuotas del anticipo pagadas en julio/septiembre: USD 30.000

(-) Retenciones que le han sido efectuadas: USD 50.000

(=) Impuesto a la renta a pagar: USD 40.000

En este primer caso planteado por el Reglamento es evidente que no existe ningún tipo de detrimento al patrimonio del contribuyente puesto que el anticipo calculado se convirtió en crédito tributario para cumplir en el siguiente ejercicio fiscal con el pago del impuesto a la renta. Este supuesto no genera polémica y se ciñe a la esencia y concepto con el que se introdujo el anticipo del pago al impuesto a la renta en la normativa ecuatoriana, es decir como una anticipación a un pago que si se genera constituye pago definitivo, pero que si no llega a generarse podrá ser solicitada su devolución.

3.2.2 Cuando el impuesto a la renta a pagar es menor al anticipo pagado

Para este supuesto, el reglamento adjunta los siguientes datos:

- IR causado: USD 80.000
- Retenciones del año corriente: USD 50.000.

En este caso, el Reglamento aclara que como el impuesto a la renta causado es menor que el anticipo calculado, este último se convierte en **PAGO DEFINITIVO** de impuesto a la renta y por ende el que deberá ser considerado para la liquidación del impuesto donde se tendrá en cuenta lo siguiente:

Anticipo calculado/pago definitivo de IR: USD 100.000

(-) Cuotas del anticipo pagadas en julio/septiembre: USD 30.000

(-) Retenciones que le han sido efectuadas: USD 50.000

(=) Impuesto a la renta a pagar: USD 20.000

Como se puede ver, previo al pago del saldo pendiente del anticipo, el contribuyente considera las retenciones que le han efectuado, y en este caso, paga la diferencia.

En este supuesto, existe una alarmante violación al principio de no confiscatoriedad garantizado en la Constitución de la República. En principio, se entiende que si el pago que debe efectuar el contribuyente es en razón de la renta generada en X ejercicio económico, por concepto de los ingresos que ha generado, a manera de anticipo para el pago del siguiente ejercicio, es lógico que si genera menor renta y dicho valor es aún menor al valor del anticipo, este pago efectuado por concepto de ANTICIPO al impuesto a la renta debería constituirse en crédito tributario como en efecto la norma lo señala⁵⁴ falseando su concepto, y no en pago definitivo como en la práctica resuelve declararlo.

⁵⁴ Art. 41, numeral 2, literal c).- *El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito*

Este caso, introducido en el punto 1.2 del artículo 79 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno es uno de los mayores atropellos al principio de capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad y reserva de ley; porque la Administración Tributaria estaría considerando al anticipo como una renta presuntiva que de no efectuarse se convierte automáticamente en un pago definitivo carente de hecho imponible, es decir que no existe una base ni un hecho generador que contemple la efectiva recaudación del mismo.

3.2.2.1 Exoneración y reducción del anticipo pagado.

Tomando en cuenta que el anticipo hasta este punto se ha convertido en un pago mínimo para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, es decir un pago definitivo e irrevocable, puesto que si el anticipo calculado es mayor a la renta generada éste no se devuelve, pero si el anticipo calculado es menor a la renta generada en el siguiente año fiscal, entonces la ley obliga al contribuyente a completar el pago con la diferencia.

Dicho de otra manera, el anticipo se ha convertido en una base mínima del impuesto a la renta que debe pagar el contribuyente obligado a llevar contabilidad; de tal forma que si genera menos renta, el anticipo es un pago definitivo, pero si se genera mayor renta, el contribuyente tiene que completar el monto que le falta pagar por concepto de impuesto a la renta al monto del anticipo mínimo calculado.

Frente a esta situación, le Ley no brinda beneficios a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, hecho que no sucede con los sujetos pasivos no obligados a llevar contabilidad.

3.2.2.2 Devolución del anticipo

El inciso segundo del artículo 78 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno establece lo siguiente en cuanto al tema de devolución del anticipo pagado.

Los contribuyentes podrán solicitar que el Servicio de Rentas Internas, previa verificación, disponga la devolución del anticipo, de conformidad con la ley, por un solo ejercicio económico correspondiente a cada trienio, para lo cual se considerará como el primer año del primer trienio al período fiscal 2010. Este derecho podrá ejercerse únicamente en caso de que se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo, en condiciones de caso fortuito o fuerza mayor, conforme lo define el Código Civil.

Al respecto de la norma citada, puedo encontrar varios puntos sujetos de análisis. La norma establece que la devolución podrá ser solicitada solo por un ejercicio económico durante un trienio, considerándose como el primer año del trienio el 2010; al respecto planteo lo siguiente:

El primer trienio contemplado por el Reglamentos sería el correspondiente a los años: 2010, 2011 y 2012. Así, supongamos el siguiente ejemplo:

En el año fiscal 2010 pago las dos primeras cuotas del anticipo al impuesto a la renta del año 2010. El anticipo hipotético a pagar es \$15.000, cálculo efectuado con los valores del año fiscal 2009.

En el año 2011, en la declaración del impuesto a la renta correspondiente al año fiscal 2010 pago la tercera cuota del anticipo calculado para ese año. Durante el 2011 pago las dos primeras cuotas del anticipo al impuesto a la renta correspondiente al año fiscal del 2011, cálculo efectuado con los valores obtenidos en el 2010. No obstante, en el 2011 el impuesto a la renta a

pagar fue menor al anticipo pagado, motivo por el cual realizo una solicitud de pago en exceso por concepto del anticipo correspondiente al año fiscal 2011.

En el año 2012, en la declaración del impuesto a la renta correspondiente al año fiscal 2011 pago la tercera cuota del anticipo calculado para ese año. Durante el 2012 pago las dos primeras cuotas del anticipo al impuesto a la renta correspondiente al año fiscal del 2012, cálculo efectuado con los valores obtenidos en el 2011. No obstante, en el 2012 el impuesto a la renta a pagar fue menor al anticipo pagado, motivo por el cual realizo una solicitud de pago en exceso por concepto del anticipo correspondiente al año fiscal 2012; solicitud que no será tomada en cuenta puesto que en este trienio, habré realizado dos solicitudes y será considerada únicamente la primera puesto que la norma citada establece con claridad que “los contribuyentes podrán solicitar que el Servicio de Rentas Internas, previa verificación, disponga la devolución del anticipo, de conformidad con la ley, por un solo ejercicio económico correspondiente a cada trienio”, es decir, que si durante un trienio se efectúan dos pagos en exceso y se realizan las correspondientes solicitudes de devolución del anticipo, la posterior de las mencionadas no será tomada en cuenta.

Con el anterior ejemplo ilustro un caso de un contribuyente que durante el trienio descrito por la norma (años 2010, 2011 y 2012) ha sido sujeto pasivo de dos pagos en exceso, supuesto que puede ocurrir, no obstante, la norma faculta al contribuyente a realizar solamente una solicitud de pago en exceso o demanda de pago indebido por trienio. Con lo analizado, en el caso planteado se está generando un evidente atropellamiento a la propiedad privada y a la intangibilidad del patrimonio del sujeto pasivo, hecho que configura un escenario de confiscatoriedad; tomando en cuenta que al no devolverse lo pagado por concepto de anticipo al impuesto a la renta cuando la renta generada es inferior al pago efectuado por ese concepto. Así,

se está desnaturalizando el concepto de pago por cuenta de impuesto a la renta como corresponde al anticipo, constituyéndose así una afectación al principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo. Es menester hacer hincapié en el hecho que en el caso planteado el pago efectuado no tiene base ni hecho imponible que lo respalde, y paralelamente, el contribuyente carece de herramientas jurídicas que le faculten la devolución del pago indebido o del pago en exceso. Avalo el comentario anterior con la siguiente jurisprudencia peruana de la cual se desprende que:

(...) el Tribunal Constitucional de Perú concluye manifestando que si un impuesto a la renta termina gravando el patrimonio, toma de la propiedad privada intocable de las personas (...) el criterio determinante de la existencia o no de confiscación es la base imponible sobre la que recae el impuesto y consecuentemente, la confiscatoriedad se establece por la forma en que opera el tributo⁵⁵.

En otras palabras, al ser el anticipo al impuesto a la renta, como su nombre lo indica, una anticipación económica y temporal al pago del impuesto principal, éste debe ser recaudado en los mismos casos en los que se recaudaría el impuesto a la renta, es decir, cuando exista base imponible que determine la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Por el contrario, el anticipo se constituye como un pago mínimo aún cuando no exista base imponible o renta generada, hecho que determina que la mencionada recaudación deviene en confiscatoria.

Finalmente, otro motivo de análisis a la norma estudiada es el hecho que aun cuando procede la devolución una vez cada trienio, hay que adicionar el hecho que esta procede únicamente si es por caso fortuito o fuerza mayor. Es decir, las posibilidades de devolución son prácticamente nulas.

⁵⁵ La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional. Segunda Reimpresión. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Perú. 2006. Pág. 216

En conclusión, en un trienio, podría existir más de un pago en exceso o pago indebido, no obstante la norma reconoce la facultad de devolución de dicho pago una sola vez cada trienio y solo por caso fortuito o fuerza mayor, generando así un concepto de confiscatoriedad en los casos, como el mencionado con anterioridad, que se pague por un concepto de anticipo al impuesto a la renta, y en el año fiscal siguiente la renta sea inexistente o inferior al cálculo del anticipo y de manera ilógica la administración resuelva no devolver el pago efectuado, conducta directamente atentatoria al principio de reserva de ley, puesto que no existe hecho generador.

3.2.2.3 Reclamación por pagos en exceso o indebidos del anticipo

En lo referente a la posibilidad de un contribuyente, obligado a llevar contabilidad, de efectuar una solicitud de pago en exceso y un reclamo de pago indebido, el Reglamento establece lo siguiente:

Tendrán derecho a presentar un reclamo de pago indebido, o una solicitud de pago en exceso, o a utilizar directamente como crédito tributario sin intereses para el pago del impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración, los contribuyentes definidos en el literal b) del artículo 72, según corresponda, así:

i) Por el total de las retenciones que superen el saldo pendiente del anticipo pagado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior a ese anticipo. En caso de que las retenciones no superen el saldo pendiente del anticipo pagado, previo al pago de este saldo, se imputará el valor de las retenciones.

ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, considerando el saldo pendiente del anticipo pagado, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

3.2.3 Cuando el impuesto a la renta causado es menor al anticipo calculado con saldo a favor de retenciones en la fuente del impuesto a la renta.

Los datos proporcionados por el Reglamento para el presente caso son los siguientes:

- IR causado de USD 80.000
- Retenciones del año corriente: USD 85.000

Como el impuesto a la renta causado es menor que el anticipo calculado, este último se convierte en pago definitivo de impuesto a la renta y por ende el que deberá ser considerado para la liquidación del impuesto, donde se tendrá en cuenta lo siguiente:

Anticipo calculado/pago definitivo de IR: USD 100.000

(-) Cuotas del anticipo pagadas en julio/septiembre: USD 30.000

(-) Retenciones que le han sido efectuadas: USD 85.000

(=) Saldo a favor del contribuyente: USD 15.000

Como se puede ver, previo al pago del saldo pendiente del anticipo, el contribuyente considera las retenciones que le han efectuado, y en este caso, registra un saldo a favor de USD 15.000 y puede solicitar la devolución del correspondiente pago en exceso, indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración; la opción así escogida por el contribuyente respecto al uso del saldo del crédito tributario a su favor, deberá ser informada oportunamente a la administración tributaria.

Este supuesto no genera mayor inconveniente tomando en cuenta que el valor de las retenciones que supera al valor del anticipo calculado será devuelto al contribuyente toda vez que las mismas sí son sujeto de devolución, mientras que el valor del anticipo calculado no, debido a que la última reforma tributaria le ha otorgado a esta anticipación la esencia de un pago mínimo y definitivo.

4. CAPITULO 4 Análisis de principios tributarios vulnerados

4.1. Principio de No Confiscatoriedad frente al pago del anticipo al impuesto a la renta.

La Constitución de la República asegura la inviolabilidad de la propiedad privada (Art. 66 numeral 26 establece que el estado reconoce y protege el derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental) de modo que la tributación, no puede por vía indirecta hacer ilusorias las garantías constitucionales.

Mario Augusto Saccone establece que la razonabilidad de la imposición debe establecerse en cada caso concreto según exigencias del tiempo y lugar y según los fines económicos y sociales de cada impuesto. Así para determinar los límites admisibles fuera de los cuales un tributo es confiscatorio, el tribunal actuante debe examina aisladamente cada gravamen⁵⁶.

Con respecto al principio de no confiscatoriedad, límite máximo del principio de progresividad, es preciso hacer varias aclaraciones y consideraciones. La actual Constitución prohíbe cualquier tipo de confiscación:

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

⁵⁶ Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*. Editorial La Ley S.A. 2nda Edición. Argentina. 2005. Pág. 78.

La no confiscatoriedad se reduce a determinar el límite hasta dónde puede llegar el cobro de los tributos, a fin de que no se lesione el derecho de propiedad, también constitucionalmente establecido⁵⁷, con el ánimo de no frustrar la lógica de la propiedad privada. Es importante hacer esta aclaración y balance entre dos derechos constitucionalmente garantizados, ya que sólo ahí podemos asimilar el hecho de que el límite del principio de progresividad no nace de la ley, sino de un derecho igual de importante que el constituyente, acertadamente, lo ponderó al mismo nivel.

La prohibición de confiscatoriedad supone un límite a los poderes públicos en su acción redistribuidora, constituyendo aquella prohibición un instrumento y un expediente que por su propia naturaleza es antipromocional y garantista. No obstante, planteamientos doctrinales tendientes a destacar la unidad de sentido de la Constitución han considerado a la prohibición de confiscatoriedad como una cláusula de estilo carente de operatividad en la determinación de la estructura del sistema tributario⁵⁸. Postura con la que no concuerdo puesto que el principio de no confiscatoriedad aparece en el texto de la Constitución de la República, precisamente para evitar que el sistema tributario pueda tener una estructura que permita su caracterización y esencia como confiscatorio.

Para la tratadista española, María del Carmen Bollo, “la prohibición de confiscatoriedad, lejos de carecer de trascendencia, ha modulado el concepto constitucional de justicia tributaria;

⁵⁷ Artículo 63 Constitución Política del Ecuador 2008: Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas.

⁵⁸ Bollo, María del Carmen. *Principios Tributarios Constitucionales. La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 372.

sin que pueda ser ocultado a este respecto el refuerzo que ello pueda suponer al derecho de propiedad, a la herencia y a la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado”⁵⁹

Para entender el significado de la no confiscatoriedad hay que distinguir 3 planos⁶⁰ que son: el mínimo exento, el cumplimiento de la justicia de gasto, y la limitación de los tipos de gravamen.

4.1.1. Respeto del mínimo exento.

Cuando se dice que un sistema tributario no tendrá alcance confiscatorio, se reconoce que, **en ningún caso** (incluyendo los supuestos en que lo contrario facilitaría la consecución de determinados objetivos constitucionales) podrá el sistema tributario despojar a los individuos de los bienes necesarios para llevar una existencia digna. En la misma línea, la tratadista española manifiesta que precisamente la necesidad de reservar una porción de la renta personal a la cobertura de las necesidades vitales, como premisa fundamental para el respeto a la prohibición constitucional de confiscatoriedad, alcanza en el impuesto a la renta su más clara expresión; afirmación que María del Carmen Bollo acompaña con el siguiente ejemplo⁶¹:

Resulta que para el presente ejercicio impositivo, la porción de la base imponible –esto es, de renta neta- comprendida entre 0 y 618.000 pesetas está sometida a un tipo de gravamen o, de donde se desprende que en virtud de aquel procedimiento consensual anteriormente aludido, se ha valorado el mínimo vital necesario de las personas físicas en un máximo de 618.000 pesetas, verán sometida la totalidad de su renta, y no la peseta adicional, al tipo de gravamen del 10% y así sucesivamente en los siguientes tramos considerados en la tarifa del impuesto con el correspondiente progresivo crecimiento del tipo de gravamen aplicable. Resulta así, que el mínimo exento solo es técnicamente tal

⁵⁹ Bollo, María del Carmen. *Principios Tributarios Constitucionales. La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 372.

⁶⁰ Bollo, María del Carmen. *Principios Tributarios Constitucionales. La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 374.

⁶¹ Bollo, María del Carmen. *Principios Tributarios Constitucionales. La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 375.

cuando la renta neta del sujeto pasivo, no sobrepasa su límite; a partir de él queda sometida a tributación la totalidad de la base imponible al mismo tipo medio de gravamen, sin respetar por tanto, aquella reserva de una porción de renta a que nos hemos referido. En nuestra opinión el mínimo exento debería resultar aplicable para todos los contribuyentes del impuesto en cuestión, sin perjuicio de la conservación de la progresividad por escalones a partir de aquel límite⁶².

En el supuesto del anticipo al impuesto a la renta, también se deberían considerar los mínimos exentos respecto del pago del anticipo cuanto ésta sea menor al monto calculado y pagado por concepto de anticipación al impuesto a la renta o cuando no exista renta; de tal forma que el excedente del anticipo pagado sea susceptible de devolución (usando el concepto de mínimo vital como en el ejemplo citado anteriormente) cuando no exista renta o cuando ésta sea inferior a lo pagado.

En el caso Ecuatoriano del anticipo al impuesto a la renta, no se está precautelando el mínimo exento puesto que, aún cuando no se genere renta o exista pérdida, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben efectuar el pago mínimo que responde al concepto de renta presuntiva, vulnerándose así la necesidad de reservar una porción de la renta personal a la cobertura de las necesidades vitales, como premisa fundamental para el respeto a la prohibición constitucional de confiscatoriedad; inclusive, el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno introduce como rubros para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad un porcentaje de activos y de patrimonio, montos que no forman parte de la liquidez del contribuyente, perjudicando así una vez más al patrimonio intangible del sujeto pasivo.

⁶² Bollo, María del Carmen. *Principios Tributarios Constitucionales. La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 375.

4.1.2. Cumplimiento del principio de justicia en gasto

Respecto de este plano, María del Carmen Bollo expone que si la tributación opera como desposesión de determinados bienes sin correspondencia con la finalidad que le proporciona su razón de ser, nos encontramos ante una tributación típicamente confiscatoria. Es a partir de esta premisa, que la tratadista española encuentra una conexión entre el principio de no confiscatoriedad y el principio de justicia en el gasto; en el sentido que todo gasto injusto originará la calificación del sistema tributario que lo sufrague como sistema confiscatorio. En suma, todo sistema tributario en el que el gasto público puede ser calificado como injusto determina la consiguiente calificación del sistema tributario en términos de sistema tributario confiscatorio; dado que a través de él se habría producido una injustificada desposesión de bienes, por no revertir aquellos a la sociedad en forma y a través de los causes que ésta considere adecuados⁶³.

En la misma línea, María del Carmen Bollo establece que la no confiscatoriedad no necesita estar plasmada en la Constitución para considerarse exigida como premisa básica e impositiva en el sistema tributario, no obstante que en casi todos los sistemas constitucionales se contemple.

4.1.3. Limitación de los tipos de gravamen

Sobre este plano, cierto sector de la doctrina enlaza al principio de no confiscatoriedad con el principio de progresividad del sistema tributario. Aun que otros doctrinarios han rechazado tal

⁶³ Bollo, María del Carmen. *Principios Tributarios Constitucionales. La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 376.

conexión, existen estudios realizados en la Universidad de Salamanca⁶⁴ por tratadistas españoles que denotan que resulta palmario el hecho que el alcance no confiscatorio del sistema conlleva a otras exigencias respecto de los niveles máximos de tributación que las que derivan de aquel principio. La razón de la existencia de aquella conexión radica en la propia esencia de la técnica de la progresividad que consiste en incrementar, más que proporcionalmente, de manera progresiva, el tipo de gravamen aplicable en cada caso a medida que crece la magnitud imponible⁶⁵.

Sin embargo, en este supuesto considero que existe una dificultad al momento de determinar la existencia o no de confiscatoriedad puesto que se presenta la contradicción del reconocimiento de una progresividad que en ciertos casos puede ser muy elevada y puede incurrir en recaudaciones inconstitucionales, frente al hecho de elevación natural de recaudación por concepto de progresividad como instrumento adecuado para garantizar el principio constitucional de igualdad entre iguales.

En este punto, es importante señalar lo que ha establecido la Corte Suprema de Justicia de Argentina, que en uno de sus pronunciamientos ha declarado la inconstitucionalidad de la alícuota del impuesto que grava el rédito inmobiliario superior al 33%, como el impuesto a las herencias que excede del 33% del valor de los bienes recibidos por el beneficiario; entendiendo que estos tributos, devienen en confiscatoriedad por disminuir una parte sustancial de la propiedad.⁶⁶

⁶⁴ *Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 377.

⁶⁵ Bollo, María del Carmen. *Principios Tributarios Constitucionales. La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 374.

⁶⁶ C. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero Volumen I*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 373.

En conclusión, una vez determinado que el principio de no confiscatoriedad es la limitación de los tipos de gravamen en general; me parece acertado establecer que la medida en la que la administración tributaria atente contra el principio de no confiscatoriedad deberá ser determinada en cada caso a través de un procedimiento que permita, tanto a los sujetos pasivos, como al SRI, establecer cuáles son los términos de la relación entre sus bienes propios y lo que pueda recaudar la administración tributaria, es decir, una clara determinación de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en el sistema tributario Ecuatoriano.

4.2. Principio de Capacidad contributiva frente a la obligación del pago del anticipo al impuesto.

Para García Belsunce la capacidad contributiva representa la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización.⁶⁷

El principio de capacidad contributiva consiste en la aptitud económica y social para contribuir con el sostenimiento del Estado y sus gastos. Su relevancia radica en ser un elemento objetivo⁶⁸ que evita arbitrariedades extrañas a la juridicidad para la determinación de la carga tributaria.⁶⁹

⁶⁷ H. García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, p. 115.

⁶⁸ Aunque existe cierta parte de la doctrina, como Luqui, que sostiene que “no es un criterio objetivo ya que depende de una apreciación política efectuada por el legislador con relación a cierta riqueza.” (J. Luqui, *La obligación tributaria. Las garantías constitucionales de los derechos del contribuyente*, Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 93.)

⁶⁹ C. García Vizcaíno, *Derecho Tributario Tomo I*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 56.

La capacidad contributiva “viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales.”⁷⁰

Un sector de la doctrina conoce a la capacidad contributiva como aquel principio que manda a pagar más a aquellos que gozan de una mejor situación económica y procura disminuir la carga tributaria de aquellos que menos tienen.⁷¹ Por otro lado, otros autores conciben a este principio como una aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que es inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza⁷², que son elevados al rango de categoría imponible.

De conformidad con Miguel Valdez Villareal⁷³, el principio de capacidad contributiva refleja la racionalidad del derecho; esta capacidad significa en sí misma, la posibilidad de aportar a una parte de la economía que representa para los fines públicos. En la misma línea, el tratadista mexicano expone que el sustrato económico es la realidad que da nacimiento a la capacidad económica, factor del cual deriva la capacidad contributiva; por ende, no se puede establecer una contribución sobre una ficción, en virtud de que no existiría el basamento y fuente de la carga contributiva.

Es inequitativo e ilegal gravar a los particulares apoyado el caso en una ficción lisa y llana⁷⁴; inclusive, va en contra de los principios de justicia el hecho de no gravar una capacidad

⁷⁰ F. Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, Inst. de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 24.

⁷¹ M. Heredia, *Nuevos Estudios sobre derecho tributario*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006, p. 27.

⁷² A. Tarsitano, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editora Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 409.

⁷³ Valdés Villareal, Miguel. *Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 28.

⁷⁴ Valdés Villareal, Miguel. *Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 28.

contributiva y económica que sea esencialmente similar a una que si soporte una carga fiscal, sin una razón particular suficiente que la excluya.

Corroborando con la opinión de Valdés, puedo decir que la capacidad contributiva es consecuencia, entonces, de los límites de la capacidad económica; de forma que no puede sobrepasarla.

Existen otros principios que concurren a exigir la necesidad de existencia y reconocimiento de la capacidad contributiva de los sujetos para que sea lícito exigir una contribución; estos son⁷⁵:

- Principio de legalidad: para considerar establecida una contribución por la ley, de necesidad se tienen que dar todos los elementos constitutivos de la misma; como es el hecho generador, en el caso, un hecho generador que conlleve a la posibilidad real de aportar el tributo.
- Principio de equidad: se vería trasgredido en cuanto los bienes no existen, o no tienen la significación económica que se pretende por la ley.

Por otro lado, el tratadista Ecuatoriano J. Troya⁷⁶ estipula que el principio de Capacidad Contributiva hace referencia a las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza que pueden ser objeto de tributación y de esta manera, se pueden configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica. Es así que el tratadista ilustra dos alcances del principio de Capacidad Contributiva:

⁷⁵ Valdés Villareal, Miguel. *Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 28.

⁷⁶ J. Troya Jaramillo, “*El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*”, Inédito, Quito, 2008, p. 7.

- El primer alcance se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional.
- El otro alcance, atiende a la capacidad económica de los particulares, concierne no a los tributos en particular, sino al sistema tributario en general.

No obstante, es preciso tener en cuenta, que la capacidad contributiva, no se reduce simplemente a una apreciación o medición económica del contribuyente, sino que en muchos casos, se conjugan en ella, fines extrafiscales y factores de justicia social.

De este principio y de la voluntad del constituyente se desprende el objetivo de que cada persona tribute en equitativa proporción a su aptitud económica, es decir su capacidad contributiva. Esta afirmación tiene varias implicaciones⁷⁷:

- Requiere que todas las personas que tengan un nivel económico para contribuir con un tributo en efecto lo hagan, así sólo quedan excluidos de la tributación aquellas personas que no cuentan con el nivel económico para hacerlo, es decir que no tienen capacidad económica.
- El sistema tributario completo debe estructurarse de tal forma que aquellos contribuyentes con mayor capacidad económica tengan una participación más alta en la tributación.
- El único mecanismo para determinar el hecho imponible es el de capacidad contributiva, con la finalidad de proteger al contribuyente del pago de un impuesto confiscatorio.

⁷⁷ Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 69.

- En ningún caso, los tributos pueden exceder la razonable capacidad contributiva de las personas obligadas. De lo contrario, sería un tributo confiscatorio.

El principio de capacidad contributiva, tiene una estrecha relación con los principios de no confiscatoriedad, pero sobretodo con el de igualdad. En este sentido, la capacidad económica, constituye un presupuesto inexcusable de la legitimidad del tributo, y la no confiscatoriedad, marca el límite de la imposición y el principio de igualdad, lo que permite y admite la formación de categorías de contribuyentes, en función de la capacidad contributiva.

Es importante destacar que en la práctica se produce una particular dificultad por hacer respetar este principio constitucional de la capacidad contributiva; y esto, en razón de las posibilidades o alcances de los medios de defensa de los contribuyentes, por ejemplo, cuando el sistema se compone de varios en secuela de suceso económico como la propiedad, la transferencia y la ganancia como causales de distintas cargas fiscales sobre un mismo bien⁷⁸.

Este principio de capacidad contributiva, frente a la obligación de pago del anticipo al impuesto a la renta es exigible siempre y cuando:

- Dicho tributo tome como base una manifestación de riqueza o capacidad económica existente para así realizar un cálculo de capacidad contributiva, puesto que si el concepto de recaudación de anticipo al impuesto a la renta no toma como base una manifestación de riqueza entonces sería inconstitucional por incurrir en confiscación.

⁷⁸ Valdés Villareal, Miguel. *Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 29.

- Dicho anticipo no pueda exceder la razonable capacidad contributiva de las personas obligadas o no obligadas a llevar contabilidad. De lo contrario, si el cálculo para el pago del anticipo al impuesto a la renta excede la capacidad contributiva de los sujetos pasivos entonces sería un tributo confiscatorio.

En conclusión, y dicho lo anterior, queda claro que cuando el anticipo del impuesto a la renta es recaudado bajo la existencia del hecho imponible que es la generación de renta en el siguiente ejercicio fiscal, entonces no atenta al principio de capacidad contributiva de los sujetos pasivos ya que si tienen capacidad económica en ese supuesto. No obstante, cuando la capacidad contributiva sobrepasa a la económica, caso en el que se recauda el anticipo y no se genera renta en el año fiscal siguiente (y por consiguiente no existe un hecho generador), entonces se incurre en una violación al principio de capacidad contributiva y por ende el cobro del anticipo que se constituye en pago definitivo (como se verá mediante ejemplos en el siguiente capítulo) es confiscatorio y por consiguiente inconstitucional.

Finalmente, es menester recalcar que cuando se analizan la mayoría de las aportaciones científicas en relación al principio de capacidad contributiva, una constante en todas ellas es la consideración de que el mismo constituye un criterio exclusivo para la realización de la justicia tributaria; es decir, el tributo es justo si se adecúa a la capacidad económica del sujeto que ha de pagarlo⁷⁹.

⁷⁹ Lejeune Valcárcel, Ernesto. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria. Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 165.

4.3.Principio de Igualdad Tributaria frente a la obligación del pago del anticipo al impuesto.

Este principio está íntimamente ligado a la nueva concepción democrática del Estado, naciente en la Revolución Francesa, como respuesta a los regímenes donde los privilegios de todo tipo, incluidos los tributarios, eran para pocos. Aquí, es donde esta idea toma fuerza a nivel global y desemboca en conceptos como justicia en la tributación.⁸⁰

Este principio, de conformidad con el Profesor mexicano Miguel Valdés⁸¹ tiene tres significados y alcances:

4.3.1. La igualdad como justicia distributiva por medio de los tributos.

De conformidad con el tratadista mexicano mencionado con anterioridad, el más amplio alcance de este principio en el contexto de justicia distributiva es el procurar la igualdad social empleando las contribuciones como mecanismo de redistribución del ingreso de la riqueza; se trata de una justicia llamada distributiva que se propone restaurar la igualdad entre los hombres.

La justicia distributiva nace cuando más agudas son las desigualdades, ya que en este supuesto, existe mayor razón para emplear los medios asequibles para combatir las desigualdades por medio de las contribuciones.

Valdés manifiesta que la justicia distributiva en los impuestos y el principio de capacidad contributiva van de la mano en la consecución de los objetivos del derecho. Adicionalmente,

⁸⁰ C. Giuiani Fonrouge, *Derecho Financiero...*, op. cit., p. 295.

⁸¹ Valdés Villareal, Miguel. *Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 31.

manifiesta que guían la justicia distributiva diversos valores y criterio, y los mas aceptados son los de proteger la dignidad de las personas, propiciar las libertades, tomar en cuenta el mérito y la posibilidad de trabajo, distinguir según la cualidad de las actividades y abrir una oportunidad social a las personas⁸².

4.3.2. La igualdad como igualdad proporcional

La comparación de situaciones fundamentales semejantes es método lógico seguro para procurar la justicia, ponderar la diversidad para dar un tratamiento distinto a las personas y las cosas pero respetando el principio de igualdad⁸³. Así Valdés manifiesta que los ideales y los intereses se encuentran a diario en conflicto cuando se pondera la proporcionalidad de las situaciones y de las personas frente a la proporcionalidad de las consecuencias jurídicas en las contribuciones

4.3.3. La igualdad como equidad entre los casos concretos

El hecho de comparar los casos para verificar si existe igualdad resulta un tratamiento fiscal. Se conoce como “justicia en el caso concreto”, que la ley en su generalidad no ha equiparado⁸⁴.

⁸² Valdés Villareal, Miguel. *Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 31.

⁸³ Valdés Villareal, Miguel. *Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 32.

⁸⁴ Valdés Villareal, Miguel. *Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 34.

El artículo 5 del Código Tributario estipula lo siguiente:

Art. 5.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Este principio no se refiere a la igualdad numérica, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones. En otras palabras, imponer la misma contribución a quienes están en diferentes y desiguales situaciones económicas es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados de distinta forma⁸⁵.

Por otro lado, Jarach explica que la igualdad quiere decir paridad de capacidad contributiva⁸⁶; mientras que la Corte Suprema Nacional de Argentina ha sostenido que la igualdad ante la ley consiste en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se conceda a otros en iguales circunstancias; ello implica que la igualdad no responde a un criterio matemático, sino por el contrario es relativo⁸⁷.

La igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos⁸⁸: en primer lugar, el sentido jurídico como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de razas y religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal. El segundo sentido es el económico, que se presenta como la obligación de contribuir a las cargas públicas de igual medida, entendido en términos de sacrificio y en relación con la capacidad contributiva de cada uno.

⁸⁵ Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 69.

⁸⁶ Jarach. Curso de Derecho Tributario. Pág. 88.

⁸⁷ Corte Suprema de Justicia de Argentina, "Criminal c/ Olivar, Guillermo", 16:118.

⁸⁸ Duguit. *Traité*. Volumen II. Pág. 8.

La igualdad ante la carga tributaria significa justicia tributaria bajo el aspecto extra jurídico y moral⁸⁹; la exigencia de que las diversas clases sociales, en particular las diversas categorías de productores, concurren con la misma carga impuesta por el ejercicio de la actividad pública en la medida que resulta de la aplicación de los principios rectores, tal como el de la potencialidad económica efectiva del contribuyente⁹⁰.

El principio de igualdad tributaria se traduce de la siguiente manera para el tratadista Ernesto Lejeune:

La utilización del principio de igualdad tributaria como principio rector de la justicia tributaria permite el entronque de éste con el fundamental principio constitucional de igualdad, al entender a aquél como una simple especificación de éste. Y de este modo, la justicia tributaria se presenta como uno de los aspectos de la más amplia justicia constitucional⁹¹.

Desde una perspectiva constitucional, este principio se proyecta de tres maneras⁹²:

4.3.3.1. Significación y desarrollo del principio de igualdad.

En un planteamiento clásico, hablar del principio de igualdad supone referirse a uno de los principios básicos en que se inspira el derecho público surgido de la revolución francesa: la igualdad ante la ley.

⁸⁹ Uckmar, Victor. *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Temis. Bogotá, Colombia. 2002. Pág. 66.

⁹⁰ Uckmar, Victor. *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Temis. Bogotá, Colombia. 2002. Pág. 66.

⁹¹ Lejeune Valcárcel, Ernesto. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria. Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 167.

⁹² Lejeune Valcárcel, Ernesto. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria. Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 168.

El tratadista Español Ernesto Lejeune, establece que como es sabido, el principio de igualdad surge con la pretensión de sustituir al anterior sistema de “sociedad clasista” por una nueva concepción de la sociedad y del ordenamiento jurídico basado en la igualdad de todos los hombres, y por consiguiente, poniendo fin a todo un sistema de privilegios que había dejado de tener fundamento en virtud de una nueva etapa postrevolucionaria.

De esta manera, los pilares del nuevo sistema son la igualdad natural de todos los hombres, su igual capacidad jurídica y la imparcialidad en la aplicación del derecho.

De conformidad con el profesor Ernesto Lejeune⁹³, el principio de igualdad se ha utilizado por la doctrina en doble sentido; el primero, hace referencia a la esfera de sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias. Es así, que se supone la paridad de tratamiento, con exclusión de cualquier privilegio o discriminación por cualquier motivo o razón, sea de raza, religión, etc. El segundo sentido que ha utilizado la doctrina expone que se habla del principio de igualdad como base del impuesto como medida de las obligaciones tributarias a soportar por los sujetos pasivos, es decir, cada uno contribuirá con relación a su capacidad económica.

4.3.3.2. Igualdad como situación

El profesor Ernesto Lejeune⁹⁴ expone que si bien se perseguía la igualdad formal ante la ley, no se buscaba la igualdad de hecho entre todos los hombres. Tampoco se trata de acabar con

⁹³ Lejeune Valcárcel, Ernesto. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria. Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 170.

⁹⁴ Lejeune Valcárcel, Ernesto. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria. Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 173.

las diferencias económicas que no eran fruto de privilegios, sino del desarrollo del propio sistema, así como también del uso que cada cual hiciera de las oportunidades que la ley concedía a todos los hombres por igual.

4.3.3.3. Igualdad como principio

Mientras que la igualdad como situación es un objetivo constitucional de carácter instrumental, la igualdad como principio es el criterio con arreglo al cual el derecho positivo debe estructurarse y ampliarse en orden a alcanzar la igualdad como situación (LEJEUNE, 182).

Entonces el único criterio para determinar la justicia de las normas jurídicas no podría ser otro que la aplicación igual de las mismas.

El principio de igualdad, en consecuencia de lo anterior, está dirigido al legislador para que a través de la legislación produzca y mantenga la igualdad de hecho, y en relación a este objetivo, se legitima al legislador para una eventual creación y aplicación desigual del derecho⁹⁵.

De conformidad con Palao Taboada⁹⁶; el principio de igualdad supone un mandato constitucional para mantener y crear igualdad erradicando la arbitrariedad, se aplica a cualquier tributo como a cualquier norma o institución jurídica, sea cual fuere su ámbito.

Para un correcto estudio de la igualdad tributaria, el análisis de ésta debe centrar en dos aspectos que distingue la doctrina⁹⁷:

⁹⁵ Lejeune Valcárcel, Ernesto. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria. Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 183.

⁹⁶ Taboada, Palao. *La protección Constitucional de la Propiedad Privada como límite al Poder Tributario. Hacienda y Constitución*. Pág. 283.

4.3.3.4. La igualdad ante la ley.

En el ámbito tributario, la igualdad ante la ley encuentra su complemento en la llamada general al sostenimiento de los gastos públicos. También se centra, según el Profesor Ernesto Lejeune, en las prohibiciones de discriminación en razón de raza, sexo, nacimiento, religión u opinión.

4.3.3.5. La igualdad como base del reparto de las cargas tributarias.

El profesor Palao Taboada⁹⁸ expone que como la capacidad contributiva no puede manejarse como criterio exclusivo del concepto de justicia tributaria ni como criterio único para cuantificar obligaciones tributarias, es menester incluir el concepto de igualdad para entender a la justicia tributaria.

El español Ernesto Lejeune propone lo siguiente:

La igualdad, por su parte, no puede entenderse como una igualdad matemática, en virtud de la cual todos paguen una igual cantidad de dinero, tampoco hay igualdad con un sistema de detracción proporcional de renta. Por el contrario, la igualdad entre dos contribuyentes que encuentran en situaciones de semejanza relativa, solo se consigue si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos correspondientes, para lo cual se precisa una tributación progresiva, de forma que ambos experimenten un sacrificio proporcional en la utilidad derivada de sus respectivos niveles de renta⁹⁹.

⁹⁷ Lejeune Valcárcel, Ernesto. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria. Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 194.

⁹⁸ Taboada, Palao. *La protección Constitucional de la Propiedad Privada como límite al Poder Tributario. Hacienda y Constitución*. Pág. 227

⁹⁹ Lejeune Valcárcel, Ernesto. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria. Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 208.

La igualdad no solo reclama que el ordenamiento jurídico en su aplicación, respete las preexistentes situaciones de igualdad relativa entre los ciudadanos, sino que exige a sí mismo que el ordenamiento jurídico se adecúe de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de discriminación a situaciones de igualdad relativa.

Dicho lo anterior, existe claridad en hecho que la igualdad significa que no existe distinción alguna, más allá que la capacidad contributiva, para establecer la proporción en la que las diferentes personas asumen el nivel de pago de sus tributos. En este sentido, no existe ningún mecanismo de diferenciación arbitraria o injusta.

Al respecto Smith expone que:

[...] imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica, es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma.¹⁰⁰

Por otro lado, Linares Quintana manifiesta de manera sinterizada lo siguiente:

- 1) Todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir el mismo tratamiento;
- 2) La clasificación ha de ser razonable, es decir, debe tener razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata;
- 3) La clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas;
- 4) El trato diferencial debe comportar la justa igualdad que la Constitución llama equidad, que toma en consideración las diferencias que caracterizan a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trata, para determinar quienes son iguales, así como la relación que la obligación impuesta por la ley mantenga con las

¹⁰⁰ A. Smith, *Investigación de la naturaleza y causas de las riquezas de las naciones*, Bosch, Barcelona, 1955, p. 173.

necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación, para determinar si son o no iguales las circunstancias;

5) Se debe respetar la uniformidad y la generalidad;

6) La tasa del tributo puede considerar no sólo la capacidad contributiva del sujeto, sino también la medida de su deber de contribuir, la cual tiene su razón de ser distinta de la sola capacidad económica del contribuyente.¹⁰¹

Por otro lado, la visión que introduce al tema Valdés Acosta, es bastante interesante y expone lo siguiente:

El concepto de igualdad ante las cargas públicas, puede ser encarado desde tres puntos de vista: igualdad en la ley, por la ley y ante la ley. Ello implica que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, que la ley puede buscar una igualación por medio de la distribución de la riqueza y que la administración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en la ley. Al respecto se ha destacado la posibilidad de que la concepción ortodoxa de igualdad en la ley entre en colisión con la noción de igualdad por la ley, lo cual haría aconsejable resolver ese conflicto por vía constitucional, de forma tal que el principio ortodoxo de igualdad no obstaculice con la utilización de la ley a los efectos de distribuir o redistribuir la riqueza socialmente.¹⁰²

A manera de conclusión, me gustaría citar a Cesar Montaña, quien explica que a la igualdad se la debe considerar como una herramienta para plasmar y conseguir los valores constitucionales y no sólo como un fin en sí mismo. Como el autor bien señala, “existe espacio para obrar con una desigualdad relativa pero no discriminatoria, de tal forma que se logre borrar las desigualdades de hecho.”¹⁰³

¹⁰¹ S. Linares Quintana, *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*, Alfa, Buenos Aires, 1956, p. 424.

¹⁰² R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Amalio Fernández, Montevideo, 1970, p. 79.

¹⁰³ Montaña Galarza, Cesar, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina”, op. cit., p. 17.

En virtud de lo analizado en este apartado, es preciso señalar que el efecto que tendría la inaplicación de este principio respecto de la recaudación del anticipo al impuesto a la renta sería la inconstitucionalidad del dicho pago por incurrir en desigualdad al cobro y desembocar en confiscación por desigualdad de trato.

La Corte Constitucional Colombiana ha reconocido que los mecanismos de retención y anticipo pueden comportar el abono de una obligación tributaria no causada en su totalidad, así, en el caso de la retención, la doctrina ha avalado que la obligación tributaria ha sido causada materialmente de modo que la persona ha recibido un ingreso que es el hecho generador del impuesto a la renta. No obstante, la Corte recalca que la obligación no ha sido causada formalmente ya que no ha cumplido el período correspondiente de recaudo. Por otro lado, establece que a pesar que en ninguna parte la Constitución prohíbe estos métodos de recaudación de impuestos, es perfectamente posible que las sumas retenidas al contribuyente o aquellas que éste mismo ha anticipado al presentar su declaración excedan el monto que una vez terminado el período o liquidado de manera definitiva su impuesto, le corresponde por ley cancelar de acuerdo a su capacidad de pago. En tales circunstancias, si la ley no permitiera al contribuyente compensar estas sumas u obtener su devolución, podría vulnerarse el principio de igualdad tributaria ya que el contribuyente terminará por cancelar un impuesto mayor del que por ley le debería corresponder¹⁰⁴.

Para explicar lo manifestado, propongo el siguiente caso hipotético:

Dos empresas obligadas a llevar contabilidad, contribuyen con el pago del anticipo al impuesto a la renta en el año 2010, no obstante, en el año 2011 ninguna genera renta; frente a tal hecho los

¹⁰⁴ Corte Constitucional (Colombia), sentencia C-445 de 1995, exp. D-872. M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

dos sujetos pasivos presentan la respectiva solicitud de lo indebidamente pagado. En este supuesto, la administración tributaria resuelve devolver el monto correspondiente (indebidamente pagado) únicamente a una de las empresas y a la otra no. En este caso, se evidencia una clara manifestación de violación al principio de igualdad y por ende dicha recaudación es confiscatoria debido a que entre iguales contribuyentes el tributo fue recaudado y no obstante del hecho que ninguna de las dos empresas generaron renta, a una de ellas la administración resolvió devolver el anticipo y a otra no.

5. CAPITULO 5 Conclusiones

Una vez analizados los diversos escenarios de pago del anticipo al impuesto a la renta, el concepto y naturaleza de dicha anticipación, el concepto de confiscación y los supuestos en los que opera, los casos prácticos y los principios vulnerados, puedo adoptar las siguientes conclusiones.

En primer lugar, partiendo del hecho de la introducción normativa de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el año 2009, Ley que reforma el anticipo del impuesto a la renta bifurcando a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de los no obligados con la finalidad de otorgar a los últimos mayores beneficios que los primeros y por el contrario, introduce ciertas complejidades para los contribuyentes que sí están obligados a llevar contabilidad, se pudieron verificar varios escenarios de confiscatoriedad en la presente tesina que detallo a continuación:

El anticipo al impuesto a la renta, antes de la reforma del 2009, constituía pago anticipado de la renta que se generaría en el año fiscal siguiente, y, de no existir base imponible, o al ser esta inferior al monto pagado por concepto de anticipo, este pago era susceptible de devolución o podía constituirse en crédito tributario para el siguiente año fiscal, escenario factible para todo tipo de contribuyentes. En la actualidad, pude constatar que el nuevo anticipo al impuesto a la renta se constituye como un pago mínimo que independientemente de existir base imponible o no, debe ser un valor calculado y a favor de la Hacienda Pública solo en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, puesto que los no obligados, conservan la facultad de solicitar lo indebidamente pagado o lo pagado en exceso.

Uno de los pilares fundamentales que enfatiza la tesis de la confiscación en el pago del anticipo al impuesto a la renta recae sobre la diferenciación que hace la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno entre contribuyentes para el cálculo del anticipo al impuesto a la renta, tomando en cuenta que los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad cuentan con herramientas amparadas por la Ley para sobrellevar escenarios de injusticia o pagos no debidos mientras que el otro tipo de contribuyentes no.

En lo que respecta a los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, la Ley establece que el cálculo del anticipo al impuesto a la renta se realizará respecto del 50% del impuesto a la renta pagado en el año fiscal anterior menos las retenciones en la fuente. Pero, de ser el caso que los mencionados contribuyentes no generen renta o el impuesto a la renta a pagar sea inferior al pagado por concepto del anticipo al impuesto a la renta, la normativa le faculta al contribuyente a realizar una solicitud de pago en exceso y paralelamente, éste tipo de contribuyente cuenta con herramientas como la solicitud de exoneración o reducción de pago del anticipo previa petición del mismo.

Por el contrario, en lo que respecta a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, se pudo concluir que existe confiscación en varios escenarios; en primer lugar, con la introducción del concepto de pago mínimo en virtud de una renta presuntiva, se pudo comprobar que la Administración Tributaria precautela la renta presuntiva y no la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Así, la Administración Tributaria ha optado por darle prevalencia al concepto de renta presuntiva en virtud del cual asume que el contribuyente obtendrá un valor de impuesto a la renta a pagar igual al del año fiscal anterior y por consiguiente obliga a que dicho sujeto pasivo realice un pago mínimo y definitivo aún cuando no genere renta o tenga pérdida; obligación mediante la cual el Estado Ecuatoriano está pasando por alto y atropellando la intangibilidad del patrimonio

del contribuyente. Mediante esta conducta adoptada por la Administración Tributaria, se verifica la existencia de confiscación al recaudarse un tributo cuya base es la inexistencia de renta y por ende la carencia de hecho imponible. En consecuencia, es evidente la injusticia en la que incurre la Administración Tributaria al recaudar un valor por concepto de anticipo al impuesto de la renta en virtud de una presunción que no está apegada a la realidad.

En el mismo sentido, fue posible constatar la existencia de confiscación respecto de los supuestos en que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, cuya renta a pagar sea inferior al anticipo pagado, soliciten una devolución de lo pagado en exceso puesto que esta facultad está limitada de la siguiente manera; en primer lugar, la Ley de Régimen Tributario Interno establece que la devolución para este tipo de contribuyentes versa únicamente respecto de las retenciones en la fuente, de tal forma que si no se causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si éste fuere inferior al anticipo pagado, se puede solicitar la devolución del total de las retenciones que se hubieren efectuado, no obstante, el anticipo pagado no es susceptible de devolución; adicionalmente, el contribuyente obligado a llevar contabilidad podrá solicitar la devolución de las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado. De esta manera, se pudo analizar en la presente tesina que el hecho que para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se devuelva todo el anticipo en el caso que no se genere renta y por el contrario en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se devuelva solo un porcentaje de las retenciones, configura un evidente escenario de confiscación no sólo por la desigualdad que se genera entre contribuyentes, sino por el hecho que la Administración Tributaria se apropia de valores que no se pagaron con fundamento en un hecho imponible.

Paralelamente, respecto del supuesto en el cual un contribuyente solicita la devolución de lo indebidamente pagado cuando no se generó renta pero sí se pago el anticipo, es posible concluir que existe confiscación puesto que la norma establece que para el caso de los contribuyentes en mención cabe la devolución de lo indebidamente pagado solamente una vez cada trienio, de modo que si el contribuyente generó dos pagos indebidos en un trienio, la Administración Tributaria resuelve atender sólo uno de las dos solicitudes y tomando en cuenta que éstas proceden únicamente en el supuesto de verificarse por caso fortuito o fuerza mayor. En conclusión, las posibilidades que la Administración devuelva al contribuyente obligado a llevar contabilidad los valores indebidamente pagados, como fue analizado, son casi nulas; configurándose, en conclusión supuestos de confiscatoriedad por un pago que no se funda en un hecho imponible y que adicionalmente no es susceptible de devolución sino cuando procedan los improbables establecidos por la Ley. Es menester tomar en cuenta que en el caso de la devolución de lo indebidamente pagado, suponiendo que exista un supuesto de caso fortuito, en un trienio la Administración Tributaria resolverá la procedencia de dicha devolución una sola vez de las dos o tres que se soliciten, no obstante, sin dejar de reconocer el injusto plasmado en la Ley, en el caso que la primera solicitud verse sobre un valor inferior al de la segunda, la norma NO prevé que el contribuyente tendrá derecho de elección para ser sujeto de devolución de la cantidad mas favorable, atropello que corrobora a la tesis de confiscación.

Asimismo; se verificó la existencia de confiscación respecto de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por el cobro del anticipo del impuesto a la renta cuando esta recaudación se realiza sin base a un hecho imponible. Esta conducta fue avalada como confiscatoria por el Tribunal Constitucional de Perú; en sentencia, el mencionado Tribunal estableció de manera clara que cuando “la empresa tiene pérdida económica, el cobro del

anticipo resulta confiscatorio, dado que al establecer el hecho imponible el legislador está obligado a respetar y garantizar la intangibilidad del capital de la empresa”¹⁰⁵. Entonces, en el Ecuador, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, de manera arbitraria e irrespetando el límite que protege al principio de capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que es la existencia de un hecho imponible para la efectiva recaudación de tributos, ha resuelto en virtud de una “renta presuntiva” configurar un pago mínimo de anticipo con el criterio que al confiar en la predicción que se generará cierta renta en el siguiente año fiscal entonces existe la obligación que ésta se recaude y se constituye en pago definitivo. Por consiguiente, este análisis me permitió establecer que, el hecho que el Estado le exija el pago del anticipo a la empresa que ha probado tener pérdida y no ha obtenido renta alguna o que la renta generada es inferior al anticipo pagado, implicaría coaccionarla al cumplimiento de una obligación no exequible y confiscatoria puesto que no está fundada en un hecho imponible sino en una simple presunción. Una vez más, es posible verificar la existencia de confiscación dada la conducta de la Administración Tributaria que ha optado por precautelar el concepto de renta presuntiva sobre el principio de capacidad contributiva.

Paralelamente, se pudo constatar, en cuanto a la premisa de confiscación en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad que la Ley de Régimen Tributario Interno introduce una fórmula para el cálculo del anticipo al impuesto a la renta, la misma que involucra dos nuevos rubros que no están contemplados en el cálculo del impuesto a la renta, hecho que llama la atención puesto que no son nada más y nada menos que los activos y el patrimonio del sujeto pasivo. De tal forma que, en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad

¹⁰⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 10 de junio de 2002 en el exp_1136_2001_AA_TC sobre acción de amparo interpuesta por Mercantile Perú Oil & Gas S.A. contra Supremo Gobierno, en la persona del intendente regional de Piura de la Sunat.

que realicen el cálculo del anticipo al impuesto a la renta tomando en cuenta esos dos rubros, se pudo verificar que se genera una afectación al concepto de mínimo exento puesto que, aún cuando no se genere renta o exista pérdida, la clase de contribuyentes en mención deben efectuar el pago mínimo que responde al concepto de renta presuntiva, vulnerándose así la necesidad de reservar una porción de la renta personal a la cobertura de las necesidades vitales, como premisa fundamental para el respeto a la prohibición constitucional de confiscatoriedad. De modo que, al incluir el cálculo del anticipo montos que no forman parte de la liquidez del contribuyente ni tampoco del impuesto principal (impuesto a la renta), se pudo verificar que se está perjudicando una vez más al patrimonio intangible del sujeto pasivo. Sobre esta cuestión, la Corte Suprema de Justicia de Argentina, como fue analizado en la presente tesina, mencionó que “cuando el impuesto excede a los bienes recibidos entonces se genera un escenario de confiscatoriedad por disminuir una parte sustancial de la propiedad del sujeto pasivo”¹⁰⁶.

En la presente conclusión, me parece vital tomar en cuenta lo manifestado por el Tribunal Constitucional de Perú con la finalidad de avalar la existencia de confiscación respecto del caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad que realizan un pago mínimo por concepto de anticipo al impuesto a la renta. El mencionado Tribunal ha reiterado que otro de los elementos que se debe considerar para verificar la existencia de confiscación es “si la política tarifaria establecida por el Estado toma o no en cuenta la real situación económica de las empresas, y los índices de renta reales obtenidos por éstas, sin que por el contrario se aplique una contribución sobre la base de una presunción de riqueza o simplemente sobre la base de una presunción de renta” (renta presuntiva), hecho que atenta en contra del derecho de propiedad reconocido en la Norma Suprema. La jurisprudencia citada avala la presente conclusión en el sentido que el orden

¹⁰⁶ C. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero Volumen I*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 373.

legal tributario no puede contradecir el constitucional que resguarda los principios de capacidad contributiva y que protege al contribuyente obligándole a pagar impuestos sólo sobre la base de un hecho imponible.

Finalmente, fue posible constar la vulneración que los escenarios de confiscación mencionados generaron a ciertos principios tributarios como el de no confiscatoriedad, el de capacidad contributiva y el de igualdad.

Sobre el principio de no confiscatoriedad, se pudo verificar la existencia de confiscación y la vulneración a éste principio por el hecho que el pago del anticipo al impuesto a la renta, cuando es inexistente un hecho imponible, atenta a la justicia de gasto del sujeto pasivo. Pude constatar que si la tributación opera como desposesión de determinados bienes sin correspondencia con la finalidad que le proporciona su razón de ser (precisamente como sucede en el caso de la recaudación del anticipo cuando no se genera renta), nos encontramos ante una tributación típicamente confiscatoria. Es a partir de esta premisa que se vinculan el principio de no confiscatoriedad y el principio de justicia en el gasto; en el sentido que todo gasto injusto originará la calificación del sistema tributario que lo sufrague como sistema confiscatorio. Es decir que a partir de la premisa anterior, fue posible verificar que todo sistema tributario en el que no existe justicia de gasto puede ser calificado como injusto y por consiguiente el sistema tributario será confiscatorio; dado que “a través de él se habría producido una injustificada desposesión de bienes, por no revertir aquellos a la sociedad en forma y a través de los causes que ésta considere adecuados”¹⁰⁷ vulnerándose así el principio de capacidad contributiva que ampara a los contribuyentes.

¹⁰⁷ Bollo, María del Carmen. *Principios Tributarios Constitucionales. La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación*. Universidad de Salamanca. España. 1989. Pág. 376.

Adicionalmente, es posible concluir que un impuesto cumple con la operatividad del principio de capacidad contributiva siempre y cuando el tributo recaudado tome como base una manifestación de riqueza o capacidad económica existente para así realizar un cálculo de capacidad contributiva, no obstante, en los supuestos planteados el concepto de recaudación de anticipo al impuesto a la renta no toma como base una manifestación de riqueza entonces deviene en confiscatorio y por ende inconstitucional. También, para que el anticipo recaudado cumpla con el principio de capacidad contributiva, dicho anticipo no puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas obligadas o no obligadas a llevar contabilidad. De lo contrario, si el cálculo para el pago del anticipo al impuesto a la renta excede la capacidad contributiva de los sujetos pasivos entonces sería un tributo confiscatorio, como en efecto ocurre en los casos planteados en la presente tesina.

Dicho lo anterior, queda claro que cuando el anticipo al impuesto a la renta es recaudado cuando exista el hecho imponible que es la generación de renta en el siguiente ejercicio fiscal, entonces no atenta al principio de capacidad contributiva de los sujetos pasivos ya que si tienen capacidad económica en ese supuesto motivo por el cual no se genera confiscatoriedad. No obstante, cuando la capacidad contributiva sobrepasa a la económica, caso en el que se recauda el anticipo y no se genera renta en el año fiscal siguiente (y por consiguiente no existe un hecho generador), entonces se incurre en una violación al principio de capacidad contributiva y por ende el cobro del anticipo que se constituye en pago definitivo es confiscatorio y consecuentemente inconstitucional.

Al no devolverse el anticipo pagado cuando no se ha generado renta y al no existir hecho generador existiendo pérdidas en la actividad económica en un ejercicio, se desnaturaliza el concepto de pago por cuenta del impuesto a la renta como corresponde al anticipo y se afecta el

principio aplicable al impuesto a la renta relacionado con la capacidad contributiva del contribuyente que no existe en el caso de pérdida. De la misma manera, al no devolverse la parte del anticipo pagado que supere al impuesto causado se ha desnaturalizado también el principio de que es pago a cuenta del impuesto a la renta y se está obligando a los contribuyentes a pagar el impuesto con tarifas superiores a las señaladas en los artículos 36 y 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En el mismo sentido, ha sido posible comprobar la existencia de confiscación debido a la violación, en ciertos casos, de la igualdad de trato a los contribuyentes. Como fue analizado, la igualdad no solo reclama que el ordenamiento jurídico en su aplicación, respete las preexistentes situaciones de igualdad relativa entre los ciudadanos, sino que exige a sí mismo que el ordenamiento jurídico se adecúe de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de discriminación a situaciones de igualdad relativa. Dicho lo anterior, existe claridad en el hecho que la igualdad significa que no existe distinción alguna, más allá que la capacidad contributiva, para establecer la proporción en la que las diferentes personas asumen el nivel de pago de sus tributos. Entonces, se verifica un supuesto de confiscación cuando el impuesto causado es inferior al anticipo pagado, puesto que habrá lugar a la solicitud de pago en exceso, por la cual se devolverán las retenciones, en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, pero no el anticipo pagado; hecho que no sucede con los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad que si tienen la facultad de solicitar la devolución de lo indebidamente pagado por la totalidad del anticipo. Es así que la devolución total o parcial del anticipo significa que a éstos contribuyentes se les obliga al pago del impuesto a la renta por una tarifa mayor a la señalada en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que es el 24% para las sociedades y a las tarifas del artículo 36 de la misma ley para las personas naturales y sucesiones indivisas

obligadas a llevar contabilidad, en el porcentaje resultante del anticipo que no se devuelve generándose así un evidente caso de confiscación por desigualdad.

En conclusión, en la presente tesina se verificó la existencia de confiscatoriedad en el escenario que el contribuyente obligado a llevar contabilidad efectúe el pago del anticipo al impuesto a la renta y paralelamente no genere renta o la renta generada sea inferior al anticipo pagado puesto que ocurren las siguientes premisas; la solicitud de devolución procede únicamente en casos totalmente improbables, se precautela el concepto de pago mínimo en virtud de una renta presuntiva sin tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, se genera dicha recaudación sin que exista un hecho imponible (que se genere renta), se efectúa el pago del anticipo en virtud de rubros que no considera el impuesto a la renta como los activos y el patrimonio y finalmente, se vulneran directamente los principios de no confiscatoriedad, capacidad contributiva e igualdad respecto del contribuyente obligado a llevar contabilidad.

II. BIBLIOGRAFÍA

- A. Tarsitano, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editora Depalma, Buenos Aires, 2005.
- Anguita Rodríguez, Francisca. *La contabilidad del impuesto de sociedades*. Editorial Dykinson. Madrid, 2004.
- Aznárez Gómez, Leopoldo. *Impuestos sobre Sociedades*. Ideaspropias Editorial. España. 2006.
- Bollo, María del Carmen. *Principios Tributarios Constitucionales. La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación*. Universidad de Salamanca. España. 1989.
- C. García Vizcaíno, *Derecho Tributario Tomo I*, Depalma, Buenos Aires, 1999.
- C. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero Volumen I*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997.
- Colmo, Alfredo. *De las obligaciones en general*. 2nda Edición. Buenos Aires, Argentina. 1928.
- Duguit. *Traité*. Volumen II. Pág. 8.
- Duverger, Maurice, *Hacienda Pública*, 5ta ed, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1968.
- F. Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, Inst. de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- García Belsunce, Horacio, *La Equidad y la Proporcionalidad como bases del Impuesto en Estudios Financieros*, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.
- García Belsunce, Horacio. *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario Tomo I*, Depalma, Buenos Aires 1999.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero Volumen I*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997.
- Flórez Uribe, Juan Antonio. *Proyecto de inversión para las PYME: creación de empresas*. Ecoe Ediciones. Bogotá, Colombia. 2006.
- Heredia, Mónica, *Nuevos Estudios sobre derecho tributario*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.
- <http://www.sri.gob.ec/web/guest/credito-tributario-y-reclamos-de-devolucion>

Jarach. Curso de Derecho Tributario.

J. Luqui, *La obligación tributaria. Las garantías constitucionales de los derechos del contribuyente*, Depalma, Buenos Aires, 1989.

J. Troya Jaramillo, “*El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*”, Inédito, Quito, 2008.

La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional. Segunda Reimpresión. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Perú. 2006.

Lejeune Valcarcel, Ernesto. *La anticipación de los ingresos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Editoriales de Derecho Reunidas EDERSA. Madrid. 1983.

Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No.94, de diciembre 23 de 2009

Lozano Rodríguez, Eleonora. *Fundamentos de la Tributación*. Editorial Temis. Colombia. 2008.

L. Toscano. *El impuesto a la renta. Anticipos y retenciones*. Revista Actualidad Jurídica No. 41 2011. Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones.

Mommsen, Teodoro. *Derecho Romano*. Bogotá, Colombia. Editorial Temis. 1991.

Montaño Galarza, Cesar, *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina*.

Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Temis, Bogotá, 2001.

Ospina, Mariano Henao. *El comiso: Análisis de la institución*. En revista de derecho penal y criminología, Vol. 4, Núm. 15, Sep-Dic, 1981.

Principios Tributarios Constitucionales. Universidad de Salamanca. España. 1989.

R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Amalio Fernández, Montevideo, 1970.

Restrepo Medina, Manuel Alberto. *Protección y limitación constitucional de la propiedad: de la prohibición de la confiscación a la expropiación y la extinción del dominio. Teoría Constitucional*. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá, Colombia. 2006.

S. Linares Quintana, *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*, Alfa, Buenos Aires, 1956.

Sáchica Aponte, Luis Carlos. *Constitucionalismo Colombiano*. Editorial Temis. 7ma Edición. Bogotá, Colombia. 1983.

- Saconne, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*. Editorial La Ley S.A. 2nda Edición. Argentina. 2005.
- Secretaría General de la Comunidad Andina. *Impacto Fiscal en la Integración Económica*. Editado por Alexis Valencia y Alberto Barreix. Perú. 2003.
- Serrano Piedecabras, José Ramón. *Los códigos penales iberoamericanos*. Ediciones Forum Pacis. Bogotá, Colombia. 1994.
- Smith, Adam. *La riqueza de las naciones*. Madrid. Aguilar. 1961.
- Taboada, Palao. *La protección Constitucional de la Propiedad Privada como límite al Poder Tributario*. Hacienda y Constitución.
- Tarsitano, Alberto, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editora Depalma, Buenos Aires, 2005.
- Torres Chavez, Efraín. *El Enriquecimiento Ilícito*. <http://www.ilanud.or.cr/A050.pdf>
- Troya Jaramillo, José Vicente, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*, Inédito, Quito, 2008.
- Uckmar, Victor. *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Temis. Bogota, Colombia. 2002.
- Valdés Villareal, Miguel. *Principios Tributarios Constitucionales*. Universidad de Salamanca. España. 1989.
- Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago de Chile. 1998.

III. PLEXO NORMATIVO

Código Tributario

Constitución de la República del Ecuador

Corte Constitucional Colombia, sent. C-445 de 1995, exp. D-872. M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

Corte Suprema Justicia de Argentina, *Mason de Gil, Malvina v. Municip. de Santa Rosa*, 195:270.

Corte Suprema de Justicia de Argentina, *Criminal c/ Olivar, Guillermo*, 16:118.

Ley de Régimen Tributario Interno

Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno

Tribunal Constitucional de Perú, Sentencia emitida el 8 de enero de 1998 en el exp_0248_93_AA_TC sobre acción de amparo seguida por la Compañía de Aviación Faucett S.A. contra el Estado.

Tribunal Constitucional de Perú, Sentencia emitida el 10 de junio de 2002 en el exp_1136_2001_AA_TC sobre acción de amparo interpuesta por Mercantile Perú Oil & Gas S.A. contra Supremo Gobierno, en la persona del intendente regional de Piura de la Sunat.

Tribunal Constitucional de Perú, Sentencia emitida el 29 de enero de 2002 en el exp_009_2001_AI_TC sobre acción de inconstitucionalidad interpuesta por ciudadanos con firmas contra diversos artículos de la Ley 27153

