

**UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ**

**Colegio de Jurisprudencia**

**El régimen impositivo para microempresas: ¿es constitucional un impuesto sobre los ingresos brutos?**

**Vicente Eduardo García Aguirre**

**Derecho**

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito  
para la obtención del título de  
Abogado

Quito, 20 de noviembre de 2020

## © DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: Vicente Eduardo García Aguirre

Código: 00130947

Cédula de identidad: 1104570971

Lugar y fecha: Quito, 20 de noviembre de 2020

## **ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN**

**Nota:** El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics COPE descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETHeses>.

## **UNPUBLISHED DOCUMENT**

**Note:** The following capstone project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. Nonetheless, this project – in whole or in part – should not be considered a publication. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETHeses>

**EL RÉGIMEN IMPOSITIVO PARA MICROEMPRESAS: ¿ES CONSTITUCIONAL UN IMPUESTO  
SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS?<sup>1</sup>**

**THE TAX REGIME FOR MICRO ENTERPRISES: IS A GROSS INCOME TAX CONSTITUTIONAL?**

Vicente Eduardo García Aguirre<sup>2</sup>  
[vegarcia14@outlook.com](mailto:vegarcia14@outlook.com)

**RESUMEN**

En el año 2019 se estableció en Ecuador el régimen impositivo para microempresas, el cual dispone el pago del impuesto a la renta con base en los ingresos brutos para estos contribuyentes. Esto genera una afectación frente a los principios tributarios doctrinarios y constitucionales de justicia tributaria, capacidad contributiva, generalidad, progresividad y equidad tributaria. Además, se evidencia que, a pesar de que la intención de este régimen es el apoyo a los microempresarios, las normas que contiene no se adecúan a su situación frente a la realidad nacional. El impuesto a la renta se constituye por regla general en un tributo que grava las utilidades, por lo que el régimen para microempresas no concuerda con su naturaleza. Se verifica que lo establecido en el régimen contraviene la Constitución y por tanto es inconstitucional.

**PALABRAS CLAVE**

Régimen impositivo, microempresas, impuesto a la renta, principios tributarios, ingresos brutos

**ABSTRACT**

In 2019, the tax regime for microenterprises was established in Ecuador, which disposes the payment of income tax based on gross income for these taxpayers. This generates an impact on the doctrinal and constitutional tax principles of tax justice, tax capacity, generality, progressiveness and tax equity. Furthermore, it is evident that, despite the fact that the intention of this regime is to help microentrepreneurs, the norms it contains are not adequate to their situation in relation to the national reality. The income tax, as a general rule, is constituted as a tax levied on profits, so that the microenterprises regime does not match its nature. It is verified that what is established in the regime contravenes the Constitution and is therefore unconstitutional.

**KEYWORDS**

Tax regime, microenterprises, income tax, tax principles, gross income

---

<sup>1</sup> Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por Abg. Carmen Amalia Simone Lasso.

<sup>2</sup> © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.- 2. ESTADO DE LA CUESTIÓN.- 2.1. FUNDAMENTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA.- 2.2. SITUACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA EN ECUADOR.- 3. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.- 3.1. PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA.- 3.2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.- 3.3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD DE LOS TRIBUTOS.- 3.4. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA.- 3.5. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- 4. EL IMPUESTO A LA RENTA EN ECUADOR.- 5. LAS MICROEMPRESAS COMO SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO A LA RENTA.- 5.1. CASO DE ESPAÑA.- 5.2. CASO DE CHILE.- 5.3. CASO DE PERÚ.- 6. ¿POR QUÉ EL IMPUESTO A LA RENTA NO PUEDE SER UN IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS?.- 6.1. AFECTACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.- 7. CONCLUSIONES.

### 1. Introducción

La recaudación y el pago de impuestos es uno de los ejes principales que compone el contrato social existente entre los miembros de la sociedad y el Estado, ya que gracias a este aporte es posible la realización y ejecución de obras, así como la prestación de servicios que benefician a todos los ciudadanos. La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano recoge en su artículo 13 la necesidad e importancia de los impuestos, considerando: “indispensable una contribución común para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración”<sup>3</sup>.

En Ecuador, los ingresos que percibe la administración por concepto de tributos se constituye en un componente fundamental del Presupuesto General del Estado. Los ingresos tributarios provienen principalmente del Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) y aranceles, mismos que conforman la mayor parte del rubro general de impuestos recaudados. Conforme a lo señalado en la Proforma de Presupuesto General del Estado para el año 2020,

---

<sup>3</sup> Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, París, 26 de agosto de 1789.

los ingresos permanentes correspondientes a impuestos ascienden a un monto de 14.441,80 millones de dólares, lo cual equivale al 13,08% del Producto Interno Bruto (PIB)<sup>4</sup>.

El artículo 1 de la Constitución de la República del Ecuador, prescribe que el país es un Estado constitucional de derechos y justicia, y, por tanto, un Estado de derecho<sup>5</sup>, siendo su finalidad la eliminación de la arbitrariedad. La misma Carta Magna enumera los principios bajo los cuales se debe regir el sistema impositivo; de igual forma, el Código Tributario establece algunos principios adicionales. Los principios, de rango constitucional, constituyen el campo de acción para el régimen tributario; además, encuentran reconocimiento en la doctrina de esta materia y en múltiples ordenamientos jurídicos donde están recogidos.

El Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021<sup>6</sup>, es el instrumento donde se plasman las directrices que debe seguir el gobierno. En dicho Plan se establece tres ejes, de los cuales se desprenden nueve objetivos con el fin de alcanzar determinadas metas. Uno de los objetivos es la consolidación y sostenibilidad económico social, la cual se pretende conseguir a través del incremento de la recaudación, el fortalecimiento de la eficiencia y la progresividad del sistema tributario.

La persecución del mencionado objetivo se ha materializado en las políticas públicas en los últimos años. El enfoque hacia la repotenciación de la economía mediante el apoyo y ayuda a los pequeños negocios es un factor clave, debido a que se ha identificado su importancia y el rol clave que desempeñan tanto en lo económico como en lo social. En el marco normativo vigente, se evidencia esfuerzos por parte del Estado para incorporar a estos actores a la dinámica de la economía nacional, reconociendo el potencial y el valor de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MIPYMES); es así que existe legislación a favor de las MIPYMES buscando principalmente su crecimiento y formalización.

A finales del año 2019 se expidió en Ecuador la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, a partir de la cual se introducen reformas a la Ley de Régimen

---

<sup>4</sup> Justificativo Proforma Presupuesto General del Estado 2020, Ministerio de Economía y Finanzas, octubre de 2019.

<sup>5</sup> Artículo 1, Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, 20 de octubre de 2008.

<sup>6</sup> Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021. Todo una Vida, Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo – SENPLADES, 4 de septiembre de 2017.

Tributario Interno (LRTI), estableciendo un régimen impositivo especial para microempresas<sup>7</sup>. Dentro de este régimen diferenciado, cuyo propósito es la simplificación de las obligaciones formales de estos contribuyentes, se dispone que la tarifa del impuesto a la renta se aplique en un 2% sobre los ingresos brutos provenientes de la actividad empresarial, entre otras disposiciones.

El régimen tributario aplicable para microempresas reviste varias dificultades para quiénes se encuentran sujetos al mismo. En lo que concierne al impuesto a la renta, al determinarlo como un impuesto sobre los ingresos brutos, se deja por fuera la posibilidad de deducir los costos, gastos e inversiones realizados. Adicionalmente, se asume que todos estos contribuyentes generan utilidades en su ejercicio fiscal, por lo cual, incluso aquellos que hayan tenido pérdidas, deberán tributar tomando en cuenta únicamente sus ingresos.

El presente trabajo tiene como objetivo constatar si la introducción de un impuesto sobre ingresos brutos genera una afectación frente a los principios tributarios constitucionales. De igual forma, se busca denotar los problemas que rodean al régimen impositivo diferenciado para microempresas, en cuanto a los sujetos pasivos del impuesto a la renta. Finalmente, se pretende evidenciar que, a pesar de que la intención de este régimen es el apoyo a los microempresarios, las normas que contiene no se adecúan a su situación frente a la realidad nacional; por tanto, se propone una reconsideración del régimen, tomando en cuenta los factores que afectan a las microempresas.

La metodología empleada es de tipo mixta, ya que permite incorporar elementos cuantitativos como cualitativos. El propósito de aplicación de esta metodología es obtener una visión más amplia y profunda de las microempresas como sujetos pasivos del impuesto a la renta; del mismo modo, se toma en consideración los principios tributarios constitucionales y la situación de estos contribuyentes dentro del contexto económico y empresarial nacional.

Se utilizan fuentes secundarias, como leyes, códigos, y normativa en general, así como datos oficiales del Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC) y de varios organismos gubernamentales, lo que permite contextualizar y conocer el estado de las

---

<sup>7</sup> Artículo 38, Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria. R.O. Suplemento 111 de 31 de diciembre de 2019.

microempresas en el país, la situación de los tributos frente a indicadores socioeconómicos, y la relevancia de los impuestos para el financiamiento nacional.

## 2. Estado de la Cuestión

Robert Alexy<sup>8</sup>, elabora acerca de los principios del derecho, refiriéndose a los mismos como normas que sirven para la consecución de un estándar material del deber ser, cuyo carácter es general en razón que abarcan un espectro mayor en lo respectivo a su ámbito de aplicación.

En la misma línea, Riccardo Guastini<sup>9</sup> presenta una lista denominada condiciones de constitucionalización, bajo la cual, de cumplirse, tendría como consecuencia que el ordenamiento jurídico se empape de las normas constitucionales. Uno de los puntos de la lista trata acerca de la fuerza vinculante de la Constitución, donde se establece que los principios generales deben interpretarse y concretarse por parte del órgano legislativo, los jueces y autoridades en general.

Dino Jarach<sup>10</sup>, afirma que el derecho tributario constitucional es esencialmente derecho constitucional, haciendo hincapié en los principios y su calificación tributaria-constitucional. Acerca del tributo, postula su naturaleza como recurso financiero del Estado, a través del cual se alcanzan los medios pecuniarios que se necesitan para desarrollar las actividades estatales.

Jarach<sup>11</sup> considera que el impuesto se traduce en una relación entre dos sujetos regulada por la ley; concretamente, hace referencia al vínculo existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo. Adicionalmente, argumenta sobre la naturaleza del tributo como una prestación coactiva pecuniaria, debido a que es la administración quien tiene un derecho, establecido por la ley, para cobrar y percibir el pago, casi en todos los casos en numerario, del impuesto.

---

<sup>8</sup> Ver, Robert Alexy, *Teoría de los derechos fundamentales*, 2.<sup>a</sup> Edición, trad. Carlos Bernal Pulido (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012) 64-66.

<sup>9</sup> Ver, Riccardo Guastini, “La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano”, en *Neoconstitucionalismo(s)*, ed. de Miguel Carbonell, trad. José María Lujambio (Madrid: Editorial Trotta, 2003), 49-52.

<sup>10</sup> Ver, Dino Jarach, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3.<sup>a</sup> Edición (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996), 9-12.

<sup>11</sup> *Id.*

Bajo una óptica más reciente, en lo que atañe a los tributos, y de manera específica al impuesto a la renta sobre sociedades, Pérez-Royo, et al.<sup>12</sup>, lo definen como un impuesto directo, personal, objetivo y periódico cuyo hecho imponible es la obtención de renta. La renta que grava este impuesto es aquel acrecimiento patrimonial de la sociedad luego del saldo contable de la cuenta de pérdidas y ganancias. En cuanto al impuesto a la renta de personas naturales o físicas, le otorgan la misma definición que al impuesto sobre sociedades, añadiendo su carácter periódico, progresivo y subjetivo<sup>13</sup>.

En el ámbito del derecho ecuatoriano, José Vicente Troya<sup>14</sup> evalúa los principios tributarios establecidos en la Constitución de la República y en el Código Tributario, haciendo un análisis acerca de su alcance y sus efectos. Asimismo, examina lo relacionado al impuesto a la renta sobre sociedades, las deducciones de gastos que se pueden hacer según la ley para la determinación de la base imponible, y la existencia de regímenes especiales dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

## **2.1. Fundamentos del impuesto a la renta**

Los principios constitucionales como elementos básicos del ordenamiento, a decir de Martín-Queralt, et al.<sup>15</sup>, son ejes sobre los cuales reposan los distintos institutos tributarios. Así mismo, reafirman la importancia del valor normativo y vinculante de dichos principios y la directa aplicabilidad que deben tener por parte de las autoridades judiciales y legislativas.

La definición de Troya-Jaramillo en relación a la categoría general de impuesto, establece que este tipo de tributo es “el de mayor importancia por constituir una categoría generalmente aceptada, por el monto de ingresos que produce, es decir por su rendimiento, y por su versatilidad para actuar políticas públicas”<sup>16</sup>.

---

<sup>12</sup> Ver, Fernando Pérez Royo, Florián García Berro, Ignacio Pérez Royo, Francisco Escribano, Antonio Cubero Truyo y Francisco M. Carrasco González, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 13.ª Edición (Madrid: Editorial Tecnos, 2019), 338.

<sup>13</sup> *Id.*, 78-80.

<sup>14</sup> José Vicente Troya Jaramillo, *Lecciones de Derecho Tributario. Con las últimas reformas*, (Quito: Ediciones Fausto Reinoso, 2015)

<sup>15</sup> Ver, Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López, y Gabriel Casado Ollero, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 27.ª Edición, (Madrid: Editorial Tecnos, 2016), 103.

<sup>16</sup> José Vicente Troya Jaramillo, *Lecciones de Derecho Tributario. Con las últimas reformas*, 18.

Por su parte, Piza-Rodríguez considera al impuesto a la renta como “el impuesto directo por excelencia, puesto que grava las utilidades empresariales y las rentas personales”<sup>17</sup>. La naturaleza de este tributo está caracterizada por una imposición global a las rentas obtenidas en el ejercicio fiscal.

Por regla general, el impuesto a la renta es un tributo sobre los ingresos netos del ejercicio fiscal. La renta neta equivale al excedente que obtiene el contribuyente luego de realizar la operación contable de ingresos menos costos y gastos, obteniendo una utilidad que tributará en base a la tarifa determinada. Los sujetos pasivos de este impuesto pueden aplicar deducciones, las cuales permiten aligerar la carga tributaria en contrapartida de los valores en que se incurrió para la realización de la actividad económica.

Existen otros supuestos aplicables con respecto a la determinación del impuesto a la renta; por ejemplo, se establece que la tasa de este tributo tome en cuenta únicamente el ingreso bruto percibido por el contribuyente. Los casos en los que se verifica esta determinación del impuesto son excepcionales y suelen estar relacionados a la existencia de regímenes tributarios diferenciados, regímenes de renta presunta o como sanciones al contribuyente por incurrir en alguna falta administrativa.

## **2.2. Situación de la normativa tributaria en Ecuador**

La Constitución ecuatoriana prescribe los derechos y obligaciones a los cuales los ciudadanos se deben sujetar. En el ámbito tributario, se establece que es un deber y responsabilidad de los ecuatorianos pagar los tributos establecidos por la ley. Al Presidente de la República le corresponde la iniciativa de ley exclusiva en materia impositiva, siendo el órgano legislativo, atendiendo al interés común, a quién corresponde la sanción de leyes que creen, modifiquen o extingan impuestos.<sup>18</sup> Por otro lado, corresponde a los gobiernos autónomos descentralizados la creación de tasas y contribuciones especiales de mejora.

El artículo 300 de la Constitución<sup>19</sup> enumera los principios por los cuales se debe guiar el régimen tributario interno, entre los que se establecen la generalidad,

---

<sup>17</sup> Julio Roberto Piza Rodríguez, ed., *Derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010), 448-449.

<sup>18</sup> Artículos 83, 120 y 135, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

<sup>19</sup> Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, dando preferencia a los impuestos que sean directos y progresivos. Adicionalmente, el Código Tributario<sup>20</sup> establece los principios de legalidad, igualdad y proporcionalidad de los tributos.

La Carta Magna, establece como uno de los objetivos específicos de la política fiscal “la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables”<sup>21</sup>. Conforme dicta el ordenamiento jurídico ecuatoriano, todos los tributos tienen una finalidad, que en unos casos es meramente recaudatoria y en otros casos es extrafiscal. Específicamente, el Código Tributario en su artículo sexto prescribe que los impuestos sirven como instrumento de política económica general, ya que a través de los ingresos que percibe el Estado por este concepto se busca generar estímulo de inversión, reinversión, y orientarlos hacia la productividad y el desarrollo<sup>22</sup>.

Con respecto a la obligación tributaria, el Código Tributario la define como el vínculo jurídico personal existente entre el Estado o acreedor del tributo y el contribuyente, toda vez que se ha verificado el hecho generador, que es el presupuesto de ley para la configuración del tributo<sup>23</sup>.

La LRTI determina cuál es el objeto del impuesto a la renta, estableciendo este tributo en función de la renta global que obtengan las personas naturales, sociedades nacionales y extranjeras que operan en Ecuador. En el caso de sociedades no residentes, este tributo se causa solo en tanto perciban ingresos de fuente ecuatoriana. Se considera como renta “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”<sup>24</sup>. De acuerdo a esta ley, en general, este impuesto se encuentra sujeto a deducciones de gastos e inversiones que tengan como propósito obtener, mantener y/o mejorar los ingresos<sup>25</sup>.

---

<sup>20</sup> Artículo 5, Código Tributario, R.O. Suplemento 38, 14 de junio de 2005.

<sup>21</sup> Artículo 285, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

<sup>22</sup> Artículo 6, Código Tributario.

<sup>23</sup> Artículos 15 y 16, Código Tributario.

<sup>24</sup> Artículo 2, Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno [LRTI]. R.O. Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

<sup>25</sup> Artículo 10, LRTI.

Mediante la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria se introducen reformas a varios cuerpos normativos, estableciendo en su sección primera modificaciones a la LRTI. El artículo 38 dispone que a continuación del artículo 97.15 de la LRTI, se agregue el título del régimen impositivo para microempresas<sup>26</sup>. Este tratamiento diferenciado aplica para el impuesto a la renta, mediante el establecimiento de una tarifa diferenciada; para el IVA, determinando que su declaración y pago se deberá hacer semestralmente, y, excluyendo a las microempresas de la condición de agentes de retención; y para el ICE, cuya determinación y pago será en forma semestral.

El Reglamento a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria<sup>27</sup> prescribe que la declaración y el pago del impuesto a la renta por parte de los contribuyentes sujetos al régimen impositivo para microempresas se realizará semestralmente, pagándose conjuntamente con el IVA. De igual forma, se establece que para quienes se les imponga este régimen, no serán agentes de retención del impuesto a la renta, y el porcentaje que se aplicará cuando sean sujetos de retención de este tributo es del 1.75%.

Dentro del Reglamento de Inversiones del Código Orgánico de la Producción (COPCI) se contempla la clasificación de las MIPYMES<sup>28</sup>, tomando en cuenta las distintas categorías de empresas existentes en el país en razón de su tamaño. La primera categoría hace referencia a las microempresas, donde se las describe como unidades productivas que cuentan con un número de entre uno a nueve trabajadores e ingresos brutos anuales o valor de ventas iguales o menores a USD 300.000.

A nivel de Latinoamérica se ha definido y regulado a las MIPYMES y sus equivalentes en cada país. Este tipo de empresas abarcan la mayor parte de la cuota empresarial; sin embargo, los estados enfrentan problemas relacionados a la tributación de las mismas, debido a que en gran medida funcionan desde la informalidad<sup>29</sup>. Por ello,

---

<sup>26</sup> Artículo 38, Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria.

<sup>27</sup> Artículo 81, Reglamento a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, Decreto Ejecutivo 1114, Presidencia de la República, Registro Oficial 260 de 04 de agosto de 2020.

<sup>28</sup> Artículo 106, Reglamento de Inversiones del Código Orgánico de la Producción, Decreto Ejecutivo 757, Presidencia de la República, Registro Oficial 450 de 17 de mayo de 2011.

<sup>29</sup> Ver, Marco Dini y Giovanni Stumpo, *MIPYMES en América Latina: un frágil desempeño y nueve desafíos para las políticas de fomento* (Santiago de Chile: CLACSO, 2018), 5-6.

en países como Chile y Perú, sumado a España, se ha optado por reformar las leyes tributarias pertinentes y agregar regímenes impositivos especiales aplicables para compañías de pequeño tamaño; esto con la finalidad de simplificar sus obligaciones impositivas e incorporarlas al sistema tributario como contribuyentes.

### **3. Principios Tributarios**

El sistema tributario ecuatoriano cuenta con principios rectores para su correcto y armonioso funcionamiento. La Constitución prescribe los principios tributarios constitucionales bajo los cuales el régimen tributario debe funcionar y las autoridades actuar; y, el Código Tributario y el resto de la normativa en materia impositiva aplican lo que dispone la Carta Magna. En el caso del primero, recoge algunos principios adicionales.

A todos estos cuerpos normativos se suma la jurisprudencia, tanto de la Corte Nacional de Justicia, cuyos fallos de triple reiteración crean un precedente de carácter general y obligatorio, como de la Corte Constitucional, la cual sirve como órgano máximo de interpretación, definición y delimitación de lo que establece la Constitución.

La doctrina se emplea como fuente adicional, puesto que complementa al sistema tributario a través de una visión más integral del derecho, por medio de la consideración de principios no contemplados de manera explícita por nuestro ordenamiento jurídico, pero que son de gran valía en la práctica y en la realidad del derecho tributario ecuatoriano. Todas estas fuentes y su aporte específico tienen como consecuencia que la relación entre todos y cada uno de los principios tributarios sea congruente y complementaria, buscando que a través de esta unidad la situación del contribuyente frente a los impuestos sea justa y de seguridad jurídica.

El régimen impositivo especial al que se encuentran sujetas las microempresas desde finales del año 2019 deja entrever varias problemáticas relacionadas a su diseño y ejecución. Uno de los temas centrales de dicho régimen, como lo es el establecimiento de un impuesto a la renta sobre ingresos brutos, se configura en una violación de los principios de justicia tributaria y capacidad contributiva; así como la afectación de los principios tributarios constitucionales de generalidad, progresividad y equidad, como se pasa a estudiar a continuación.

Tabla No. 1. Principios tributarios doctrinarios y constitucionales afectados por el régimen impositivo para microempresas

| Principios tributarios doctrinarios y constitucionales afectados por el régimen impositivo para microempresas |    |    |
|---|----|----|
|   | Sí | No |
| Justicia tributaria   | X  |    |
| Capacidad contributiva  | X  |    |
| Generalidad   | X  |    |
| Progresividad   | X  |    |
| Eficiencia  |    | X  |
| Simplicidad administrativa  |    | X  |
| Irretroactividad  |    | X  |
| Equidad   | X  |    |
| Transparencia   |    | X  |
| Suficiencia recaudatoria  |    | X  |

Fuente: Elaboración propia<sup>30</sup>.

### 3.1. Principio de justicia tributaria

El principio de justicia tributaria no es considerado de manera explícita por el ordenamiento jurídico ecuatoriano; no obstante, es fundamental en el ámbito tributario, ya que es el resultado de los demás principios que rigen la materia impositiva. La justicia tributaria tiene como propósito “la prohibición de desigualdades entre los obligados tributarios y la igualdad de gravamen de cada tributo”<sup>31</sup>.

En términos del principio de justicia tributaria, la Corte Constitucional de Colombia ha seguido una línea jurisprudencial, manifestando que:

[...] El principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la

<sup>30</sup> Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

<sup>31</sup> Real Academia Española, “Definición de principio de justicia tributaria”, Diccionario panhispánico del español jurídico, <https://dpej.rae.es/lema/principio-de-justicia-tributaria> (Consultado el 25 de septiembre de 2020)

recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos<sup>32</sup>.

La justicia tributaria tiene como finalidad que los sujetos pasivos de un impuesto contribuyan en igual proporción y su sacrificio frente al tributo sea el mismo. Este principio se ampara en el entendimiento de que debe pagar más quien tiene más. De igual forma, se complementa con la progresividad tributaria en razón de la implementación de tarifas progresivas para el pago de impuestos, en medida de que a mayor ingreso mayor será la tarifa impositiva, existiendo en última instancia un sacrificio justo y equivalente para los contribuyentes. Mediante la aplicación de este principio se configura la interpretación aristotélica de “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”<sup>33</sup>.

### **3.2. Principio de capacidad contributiva**

La Constitución del Ecuador y la normativa tributaria no reconocen expresamente al principio de capacidad contributiva; sin embargo, es considerado uno de los principios rectores en materia de impuestos. Está contemplado en varios ordenamientos jurídicos y se lo discute ampliamente en la doctrina.

El principio de capacidad contributiva es quizás la piedra angular en cuanto a la contribución. Se configura como el objetivo del sistema tributario, naciendo de este los demás principios, debido a que sirve como un método de reparto de la carga impositiva. Es considerado como la regla básica para la distribución en el pago de impuestos y tiene tres funciones: ser el fundamento de la tributación, servir de límite para el poder del legislador, y, orientar al legislador<sup>34</sup>, todo en cuanto a materia impositiva se refiere.

---

<sup>32</sup> Sentencia C-056/19, Corte Constitucional de la República de Colombia, 13 de febrero de 2020, párr. 14.

<sup>33</sup> Jesús Javier Herrera Gómez, *Elementos específicos del derecho tributario* (Ciudad de México: Tirant Lo Blanch, 2018), 29.

<sup>34</sup> Ver, Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 23.ª Edición, (Pamplona: Civitas-Thomson Reuters, 2013), 66-67.

Con respecto a sus implicaciones, comprende dos alcances; el primero es que los impuestos que no se fundamenten en manifestaciones de riqueza son inconstitucionales, y el segundo es que los ciudadanos contribuirán en función su capacidad económica<sup>35</sup>. Este principio guarda relación con la capacidad de pago que tenga el contribuyente para el sostenimiento del Estado; en concordancia con ello, el papa Juan XXIII en su encíclica *Mater et Magistra* manifiesta que: “la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos”<sup>36</sup>.

Conforme a lo que manifiesta Amatucci, la Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos emitió una sentencia en la que arguyen acerca de este principio, considerando que es: “la idoneidad de “no hacer” lo que lesiona el interés público, cuando el presupuesto de hecho (contaminante) de la deuda tributaria está pensado por la ley para desincentivar su realización”<sup>37</sup>.

### **3.3. Principio de generalidad de los tributos**

El principio de generalidad tiene como función la protección del contribuyente frente al cometimiento de posibles arbitrariedades por parte de la administración al momento de la determinación y cobro de impuestos. Este principio guarda relación con aquella máxima de que todos deben pagar las contribuciones; sin embargo, esto dependerá de la delimitación del sujeto pasivo de cada impuesto, es decir, no todas las personas tienen el peso de la carga tributaria, debido a que la capacidad económica de cada individuo difiere en cada caso.

La razón de ser de este principio es la de servir como punto de partida para el ordenamiento y la normativa tributaria, en relación al hecho generador que da nacimiento a la obligación. Una vez determinada, se establece a todos y cada uno de los contribuyentes

---

<sup>35</sup> Ver, José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 101.

<sup>36</sup> Catalina García Vizcaíno, *Manual de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014), 41.

<sup>37</sup> Andrea Amatucci, “Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el pensamiento de Santo Tomás de Aquino”, en *De Aristóteles a Santo Tomás: ideas políticas y jurídicas, proyección en el derecho tributario*, 2ª Edición (Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2019), 112.

a quienes afectará el impuesto, no dando cabida a privilegios o exenciones fuera de lo expresamente contemplado por la ley<sup>38</sup>.

Por ejemplo, en el caso del impuesto a la renta para personas naturales, aquellos que obtengan ingresos iguales o menores a USD 11.315,00 no deberán pagar valor alguno por concepto de este tributo; mientras tanto, quienes tengan ingresos iguales o superiores a USD 115.338,01 tendrán que hacer el pago sobre 35%<sup>39</sup>. Mediante la aplicación del principio de generalidad se tiene por objetivo que se “sometan a tributación todos los actos, hechos o negocios jurídicos indicativos de capacidad económica y al que deben contribuir todos los sujetos según su capacidad económica”<sup>40</sup>.

En última instancia, el objetivo del principio de generalidad es la debida aplicación del ordenamiento tributario, evitando que se otorgue un tratamiento distinto a situaciones idénticas. Se busca que toda exención, bonificación o concesión tributaria, incluso los regímenes tributarios especiales, tengan una razón de ser y una justificación, y estén direccionadas al cumplimiento de un fin. Para el otorgamiento de alguno de los beneficios mencionados, se debe cumplir con parámetros de objetividad, razonabilidad y proporcionalidad<sup>41</sup>.

### **3.4. Principio de progresividad tributaria**

La progresividad tributaria va de la mano con el principio de capacidad contributiva, debido a que los impuestos correctamente establecidos son aquellos que consideran las posibilidades económicas del sujeto pasivo. Bajo la aplicación del principio de progresividad se entiende que, quien tiene más ingresos debe contribuir al fisco en mayor medida que aquel que tiene una menor entrada de dinero.

Un impuesto es progresivo en cuanto su tarifa sea diferenciada, considerando rangos que establezcan distintas categorías de tributación, y, donde se castigue con un

---

<sup>38</sup> Ver, Francisco Ruiz de Castilla, *Derecho tributario: temas básicos*, (Lima: Pontificia Universidad Católica de Perú, 2017), 139.

<sup>39</sup> Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000063, Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial 108 de 26 de diciembre de 2019.

<sup>40</sup> Ernesto Eseverri Martínez, Juan López Martínez, José Manuel Pérez Lara, y Antonio Damas Serrano, *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, 5ª Edición. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2019), 142.

<sup>41</sup> Ver, Juan Martín Queralt, et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 107.

porcentaje mayor al quintil de más alto ingreso. La progresividad del impuesto se rige bajo el entendimiento que por su posición económica un individuo tendrá más o menos posibilidades de aportar y debe hacerlo en función a ella.

Conforme lo describe Fernando Pérez Royo<sup>42</sup>, la progresividad tributaria tiene como uno de sus fines la redistribución de la renta. Adicional a ello, indica que este principio obedece al mandato del constituyente en cuanto haya congruencia entre impuestos con tarifas progresivas y el criterio que se use esté en función de los haberes o la capacidad económica.

La relevancia del principio de progresividad tributaria se ve reflejada en lo manifestado por la Corte Constitucional de Colombia, quienes señalaron que:

[...] es un principio exigible del sistema. No obstante, esto no implica que dicho principio sea ajeno al control constitucional de determinados impuestos individualmente considerados, o de elementos singulares integrantes del ordenamiento tributario, [...] sino que al examinar la constitucionalidad de cada uno de estos componentes, a la luz del principio de progresividad, las preguntas que debe hacerse el juez deben apuntar a definir: (i) si el mencionado tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) si como instrumento fiscal incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad. En caso de que así sea, el tributo o precepto tributario acarrearía consecuencias de regresividad para el sistema, que lo harían inconstitucional<sup>43</sup>.

Mediante la aplicación de este principio, se busca conseguir la existencia de una efectiva igualdad entre los contribuyentes. La progresividad atiende a la proporcionalidad en las cargas tributarias de los sujetos pasivos sobre la base de la capacidad de contribuir que tengan. El carácter progresivo de un impuesto se verifica en cuanto sea necesario para alcanzar la progresividad del sistema tributario como un todo<sup>44</sup>. En el caso ecuatoriano, el impuesto a la renta encuentra en este principio la justificación de aplicar una tarifa diferenciada sobre los ingresos, por su naturaleza y características.

---

<sup>42</sup> Ver, Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 72-73.

<sup>43</sup> Sentencia C-100/14, Corte Constitucional de la República de Colombia, 26 de febrero de 2014, párr. 25.

<sup>44</sup> Ver, Ernesto Eseverri Martínez, et al., *Manual práctico de Derecho Tributario*, 155-156.

### 3.5. Principio de equidad tributaria

La Constitución reconoce a la equidad como uno de los principios bajo los cuales se debe regir el sistema tributario. Primero, es importante hacer una diferenciación entre equidad e igualdad, ya que estos términos suelen usarse de manera indistinta y se los confunde.

Según la Real Academia Española (RAE), la equidad es la “disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece”<sup>45</sup>, por lo que la equidad se entendería como aquello que se recibe en base a lo que se merece o corresponde. Por otra parte, la RAE define a la igualdad como el “principio que reconoce la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones”<sup>46</sup>, entendiéndose que bajo este concepto se da el mismo trato a todos sin tomar en cuenta las diferencias.

Dentro del ámbito tributario, la Corte Constitucional de Colombia se ha referido a la equidad tributaria como:

[...] un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión<sup>47</sup>.

La equidad tributaria tiene que ver con una obligación a la cual deberían estar sujetas las autoridades a cargo, puesto que guarda relación con la necesidad de haber realizado un trabajo previo a la imposición de determinado impuesto o régimen tributario. Se debe conocer y prever la repercusión e incidencia que tendrá el tributo en quienes serán los sujetos pasivos. El fin último del legislador debería ser la aplicación del principio de equidad tanto en su eje horizontal, tratamiento igual para iguales, como en su eje vertical, reglas adaptables frente a circunstancias diferentes<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> Real Academia Española, “Definición de equidad”, Diccionario de la lengua española, <https://dle.rae.es/equidad?m=form> (Consultado el 25 de septiembre de 2020)

<sup>46</sup> Real Academia Española, “Definición de igualdad”, Diccionario de la lengua española, <https://dle.rae.es/igualdad?m=form> (Consultado el 25 de septiembre de 2020)

<sup>47</sup> Sentencia C-734/02, Corte Constitucional de la República de Colombia, 10 de septiembre de 2002.

<sup>48</sup> Catalina García Vizcaíno, *Manual de Derecho Tributario*, 36.

#### 4. El impuesto a la renta en Ecuador

Los tributos se configuran en uno de los ejes principales alrededor de los cuales los estados obtienen recursos; sin embargo, en el caso ecuatoriano, esta máxima no siempre se ha cumplido. Ecuador, desde su constitución como república independiente, tuvo bajos ingresos por concepto de impuestos. El Estado era muy desorganizado y las élites políticas y económicas formaban parte de los gobiernos y, por intereses personales, evitaban la determinación y el aumento de varios tributos<sup>49</sup>.

En un inicio, a nivel nacional existían, de manera general, dos impuestos directos: el tributo de indios y el diezmo, cuya recaudación encontraba sustento en su cobro desde la época de la colonia. Por su parte, y como mecanismo de obtención de recursos, se estableció el impuesto indirecto de aduanas, gracias a la proliferación de la producción y exportación de cacao. No obstante, los ingresos obtenidos por dichos tributos eran irrisorios<sup>50</sup>. Existía un sinnúmero de tributos adicionales en todo el país, empero eran recaudados y percibidos descentralizadamente.

A raíz de la Revolución Juliana y el gobierno de Isidro Ayora, entre 1926 y 1931, se genera un cambio estructural dentro del Estado ecuatoriano, y de manera especial en el sistema tributario. Con la Constitución de 1929 se establece los nuevos roles económicos del Estado, entre los cuales se determina el centralismo de rentas. Asimismo, el principio de imposición en función de los ingresos fue introducido con el objetivo de la redistribución de la riqueza<sup>51</sup>.

Es así que, a pesar de la creación en 1921 de un impuesto especial sobre la renta, que se cobraba sobre un 1% de la productividad de la persona, el impuesto a la renta que se aplica hoy en día en Ecuador tiene su origen la Ley de Impuestos Internos de 1925. La referida ley introdujo los conceptos de impuesto a la renta del trabajo sin concurso de capital sobre la

---

<sup>49</sup> Ver, Juan J. Paz y Miño Cepeda, *Historia de los Impuestos en Ecuador. Visión sobre el régimen impositivo en la historia económica nacional* (Quito: SRI – PUCE – THE, 2015), 97-101.

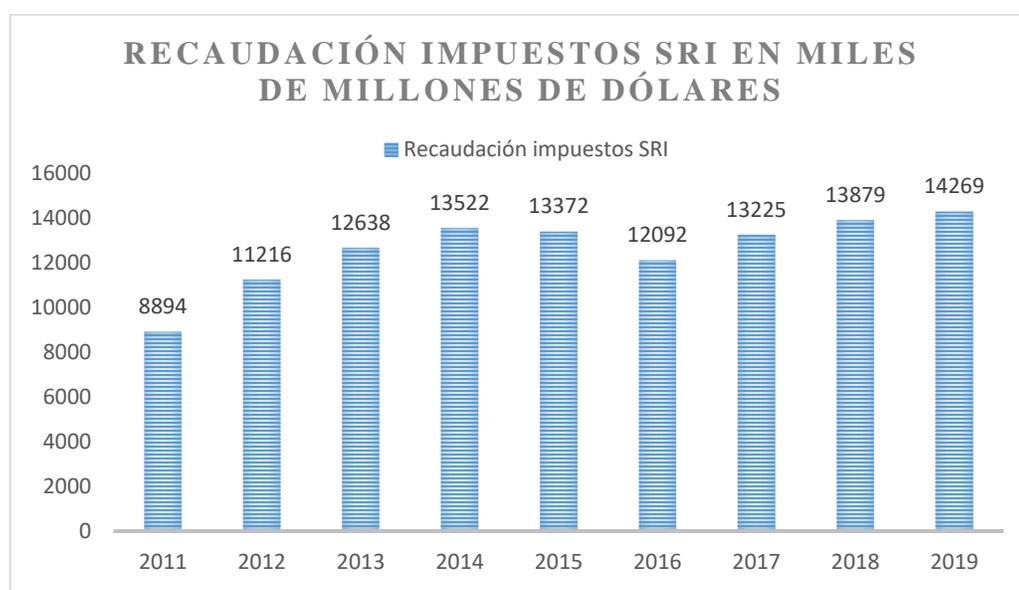
<sup>50</sup> *Id.*, 100-110.

<sup>51</sup> *Id.*, 112-118.

base de los ingresos obtenidos en el territorio de la república, y, el impuesto a la renta del capital sin concurso de trabajo, en otras palabras, sobre los capitales lucrativos<sup>52</sup>.

La recaudación tributaria en Ecuador ha ido en aumento en Ecuador desde el año 2012. El Estado ecuatoriano ha percibido por concepto de impuestos cifras superiores a los USD 11.000.000.000 de manera sostenida durante los últimos siete años, llegando a un número récord en el 2019 al recaudar USD 14.269.000.000, lo cual representa un crecimiento de 2,8%, equivalente a USD 390.000.000, con respecto al 2018<sup>53</sup>.

Gráfico No. 1. Recaudación impuestos SRI en miles de millones de dólares



Fuente: Servicio de Rentas Internas<sup>54</sup>.

El impuesto a la renta se constituye en uno de los tributos más importantes en cuanto a la recaudación por parte de la administración pública. Por concepto de este impuesto el SRI recaudó USD 4.770.000.000 en el año 2019, generándose un incremento en lo percibido en comparación al ejercicio fiscal del 2018 de 9,2%<sup>55</sup>. Estos datos evidencian la relevancia que

<sup>52</sup> *Id.*, 118-119.

<sup>53</sup> Servicio de Rentas Internas, “Recaudación tributaria crece en el 2019”, Detalle Noticias, 10 de enero de 2020, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/detalle-noticias?idnoticia=704&marquesina=1> (Consultado el 15 de octubre de 2020)

<sup>54</sup> *Id.*

<sup>55</sup> *Id.*

tienen los tributos para el sostenimiento de la economía nacional, y, de manera específica la incidencia del impuesto a la renta en dichas cifras.

Todos los impuestos están compuestos por cinco elementos que deben verificarse para la creación del tributo, estos son: hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, base imponible y tarifa. En el caso del impuesto a la renta se cumple de manera efectiva con la presencia de estos elementos.

El hecho generador de este impuesto es la obtención de rentas por parte de la persona natural o jurídica. El sujeto activo es el Estado, quien administra por medio del SRI; el sujeto pasivo es el contribuyente quien está obteniendo el ingreso gravado<sup>56</sup>, y por tanto, quién presenta la calidad de deudor de la obligación tributaria. La base imponible se compone por la totalidad de los ingresos gravados con este impuesto, restándole las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones que se puedan imputar a dichos ingresos.

Finalmente, la tarifa difiere dependiendo del tipo de contribuyente; para el caso de las personas naturales se dispone de una tabla progresiva en función de los ingresos, la cual establece rangos entre los cuales se determina la tarifa. La tabla inicia desde 0%, para aquellos que tengan ingresos menores a USD 11.315,00, luego fluctúan tarifas de 5%, 10%, 12%, 15%, 20%, 25%, 30%, a medida que se alcanzan determinados mínimos de ingresos; y, termina en un 35%, para quienes perciban ingresos superiores a USD 115.338,01<sup>57</sup>.

En cuanto a las sociedades en Ecuador, la tarifa es de 25% sobre la base imponible, en algunos casos excepcionales la tarifa se fija en tres puntos porcentuales adicionales llegando al 28%<sup>58</sup>. Este porcentaje se puede establecer solamente cuando se haya determinado con carácter previo la base imponible. En el caso del impuesto a la renta sobre sociedades, para fijar la base imponible se debe observar el resultado contable que arroje la compañía, esto es, el saldo que tenga la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa<sup>59</sup>.

En el año 2017, se añadió un artículo a la LRTI, por medio del cual se decretó una rebaja de la tarifa impositiva para microempresas. Dicho artículo prescribe que aquellas

---

<sup>56</sup> Artículos 3 y 4, LRTI.

<sup>57</sup> Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000063, Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial 108 de 26 de diciembre de 2019.

<sup>58</sup> Artículos 16 y 37, LRTI.

<sup>59</sup> Ver, Fernando Pérez Royo, et al., *Curso de Derecho Tributario*, 360-361.

sociedades que tengan la condición de microempresas estarán sujetas a una rebaja de tres puntos porcentuales en la tarifa del impuesto a la renta, es decir, en lugar de pagar el 25% que corresponde al tributo de las sociedades, pasarían a pagar un 22%<sup>60</sup>.

Como se indicó previamente, el régimen impositivo diferenciado aplicable a las microempresas dispone que el impuesto a la renta a pagar para estos contribuyentes corresponde al 2% sobre los ingresos brutos del ejercicio fiscal, aplicándose sobre los ingresos que provengan de su actividad económica<sup>61</sup>. No obstante, el artículo que establece la rebaja de puntos porcentuales a la tarifa de impuesto a la renta continúa aún vigente.

A pesar de estar claramente diferenciadas la base imponible y la tarifa para personas naturales y jurídicas, tanto por la normativa como por la doctrina, el régimen impositivo para microempresas confunde ambos tipos de contribuyentes y les otorga un tratamiento indistinto en la medida en que cumplan los parámetros establecidos por la ley para ser considerado como microempresarios. Conforme al catastro de microempresarios publicado por el SRI, vigente a septiembre de 2020, constan dentro de este régimen 983.000 contribuyentes, de los cuales el 91% son personas naturales y el 9% son sociedades<sup>62</sup>.

Los impuestos pueden tener distintas categorías por medio de las cuales se los puede clasificar, es así que pueden ser directos o indirectos, personales o reales, subjetivos u objetivos, periódicos o instantáneos, fiscales o extrafiscales, y, en el caso ecuatoriano, en centrales, seccionales o de excepción.

En lo que concierne al impuesto a la renta, este se constituye en un impuesto directo, ya que grava la obtención de renta por parte de la persona natural o jurídica. Es un tipo de impuesto personal, en el supuesto de las personas físicas debido a las circunstancias personales y familiares que atiende<sup>63</sup>; en el caso de las sociedades, en virtud de que el hecho generador tiene conexión con el titular de la capacidad económica que se grava<sup>64</sup>.

---

<sup>60</sup> Artículo Innumerado (segundo a partir del artículo 37.1), LRTI

<sup>61</sup> Artículo 97.22, LRTI

<sup>62</sup> Ver, Lisbeth Zumba, “Profesionales, bajo un régimen que les impide deducir gastos”, *Expreso*, 19 de octubre de 2020, 6.

<sup>63</sup> Ver, Fernando Pérez Royo, et al., *Curso de Derecho Tributario*, 81.

<sup>64</sup> Ver, Ernesto Eseverri Martínez, et al., *Manual práctico de Derecho Tributario*, 94-97

En cuanto a la categoría subjetiva u objetiva, para las personas naturales el impuesto a la renta es un tributo tradicionalmente subjetivo ya que se grava en función de la capacidad económica individual del contribuyente<sup>65</sup>. Para las personas jurídicas la categoría es ambigua, puesto que existe un debate en la doctrina, ya que algunos autores consideran a este impuesto como subjetivo y otros como objetivo.

En lo referente a su temporalidad, el impuesto a la renta es periódico, puesto que a lo largo del tiempo y de manera periódica se va cumpliendo con el hecho generador, el mismo que no se agota en el instante en que se configura<sup>66</sup>. En lo relativo a la finalidad de este tributo, éste tiene un propósito fiscal, puesto que su cobro responde a la necesidad del Estado de obtener recursos, más no a un fin de otra índole. Por último, es un impuesto central al ser recaudado por parte del SRI.

## **5. Las microempresas como sujetos pasivos del impuesto a la renta**

Ecuador es un país que se enfrenta constantemente a recesiones económicas, en gran medida por la inestabilidad política en su territorio. Esto se suma a decisiones cuestionables de las autoridades, el aumento frecuente de la deuda pública y la omnipresencia de la corrupción en todos los estamentos de la población, la cual genera pérdidas millonarias para el Estado.

Dadas las situaciones descritas, un porcentaje considerable de ciudadanos en edad productiva se encuentra sin empleo o trabajando desde la informalidad, sin contar las innumerables dificultades para conseguir trabajo. Por ello, la tendencia actual se inclina hacia el crecimiento exponencial de emprendimientos y empresas de reducida dimensión, las cuales se presentan como una alternativa para la generación de ingresos.

Muchas de estas iniciativas han tenido éxito y han logrado consolidarse; sin embargo, la gran mayoría encuentra problemas para su progreso, teniendo complicaciones en sus inicios por la inversión y gastos en los que deben incurrir. Además, el efectivo cumplimiento de las obligaciones laborales y tributarias es una barrera para los negocios pequeños, por ello, en muchos casos, prefieren evitar cumplir con sus deberes legales, ya que representa un alto

---

<sup>65</sup> Ver, Catalina García Vizcaíno, *Manual de Derecho Tributario*, 54.

<sup>66</sup> *Id.*, 94-97.

costo para su funcionamiento. Desde el gobierno nacional se ha tomado conciencia de estas situaciones y en reconocimiento de la importancia de las MIPYMES y su regulación, han emitido normativa referente a las mismas.

La ley clasifica a las empresas a nivel nacional de acuerdo a su dimensión, tomando en consideración elementos como la cantidad de trabajadores y los ingresos brutos que obtienen. Las microempresas son las unidades productivas de menor tamaño, puesto que para ser clasificadas como tal pueden tener hasta un máximo de nueve empleados, y su volumen de ventas en el año no debe ser mayor a USD 300.000<sup>67</sup>. Es precisamente para esta clase de empresas para las cuales aplica el régimen impositivo especial decretado a través de la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria.

El INEC cuenta con un indicador llamado Directorio de Empresas y Establecimientos (DIEE), el cual genera información estadística anual acerca de la estructura empresarial en el país; los últimos datos que están a disposición son del año 2018. Este indicador arroja resultados interesantes, ya que, de un total de 889.208 empresas existentes en el país, 816.553 son microempresas, es decir un 90.81%.

En lo que atañe a ese universo de empresas, existe una variable que arroja datos acerca del monto de ventas totales de las mismas, el cual muestra que la cifra correspondiente a este indicador alcanza un monto de USD 169.057.159.941, de los cuales únicamente USD 1.574.379.219 pertenecen a las ventas realizadas por microempresas, que en porcentaje equivale a tan solo 0.93%<sup>68</sup>.

Las microempresas desempeñan un papel fundamental dentro de la economía pese a su baja incidencia dentro del PIB, según datos, los ingresos de este tipo de empresas corresponden tan solo al 0.76% del PIB del año 2019<sup>69</sup>. No obstante, en términos generales, se evidencia el impacto de las MIPYMES en el apartado social, en específico, en cuanto a

---

<sup>67</sup> Artículo 106, Reglamento de Inversiones del Código Orgánico de la Producción.

<sup>68</sup> Instituto Nacional de Estadísticas y Censos: Tabulados y Series Históricas – Directorio de Empresas y Establecimientos, 2018. (2019).

<sup>69</sup> Centro de Investigaciones Económicas de las Escuela Politécnica del Litoral – CIEC-ESPOL, 2020.

las cifras referentes al empleo creado por estas, reflejando que generan en promedio un 46% del trabajo en el sector empresarial ecuatoriano<sup>70</sup>.

El rol crucial que revisten las MIPYMES no es un fenómeno que ocurre solamente en Ecuador, a nivel latinoamericano, estas compañías conforman el 99% de las sociedades legalmente constituidas; de igual manera, en el apartado laboral, producen el 61% del empleo formal generado<sup>71</sup>. Es posible evidenciar la relevancia que rodea a estos actores del sector societario, y la incidencia que tienen frente a las políticas públicas en Iberoamérica, debido a que se las ha regulado de manera diferenciada con el objetivo de fomentar y estabilizar su actividad y operaciones.

En consecuencia, el desarrollo y crecimiento de estas empresas, tanto a escala regional como nacional, se constituye en uno de los principales desafíos que enfrentan los gobiernos, ya que la regulación que les apliquen tendrá impacto directo en la población y en la economía. Por tal motivo, en el caso ecuatoriano, es trascendental la protección y el estímulo de los sectores de comercio, actividades de servicios administrativos y de apoyo, industrias manufactureras, actividades de transporte y almacenamiento, agricultura, ganadería, silvicultura y pesca; debido a que estas son las áreas productivas en donde se da la mayor generación de empleo por parte de la MIPYMES<sup>72</sup>.

### **5.1. Caso de España**

En España, a raíz de la reforma fiscal del 2014, se establecieron nuevos parámetros de tributación para algunas sociedades en específico, cuyos objetivos y supuestos son asimilables a lo que se busca con las MIPYMES en Ecuador. Dentro de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se introduce el concepto de entidades de nueva creación, que son aquellas que realicen una actividad económica, y, se hayan constituido dentro del período fiscal en curso.

---

<sup>70</sup> Panorama de las MIPYMES y Grandes Empresas en el Ecuador 2013-2017, Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, septiembre de 2018.

<sup>71</sup> Ver, Marco Dini y Giovanni Stumpo, *MIPYMES en América Latina: un frágil desempeño y nueve desafíos para las políticas de fomento*, 5.

<sup>72</sup> Panorama de las MIPYMES y Grandes Empresas en el Ecuador 2013-2017, Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, septiembre de 2018.

Para las entidades de nueva creación, se dispone que, en lugar de aplicar el régimen general para sociedades, que tiene una tarifa de 25%, tendrán una tarifa impositiva de 15% en su primer período que resulte positivo. Quedan fuera de dicha reducción aquellas que, a pesar de ser recientemente creadas como sociedades, ya hayan realizado previamente la actividad económica, sea por una persona física que ostente el 50% del capital, o, por otras personas o entidades vinculadas con la nueva sociedad<sup>73</sup>.

De igual forma, se otorga incentivos fiscales para las llamadas empresas de reducida dimensión, que son las sociedades que en el período fiscal hayan tenido ingresos menores a 10 millones de euros y tengan menos de 50 trabajadores. Los beneficios de los cuales gozan estas empresas son: libertad de amortización con el requisito de creación de empleo, amortización acelerada de los activos materiales nuevos e inmateriales, deducción del gasto en pérdidas por deterioro de créditos por insolvencia de clientes, y, dotación de la reserva de nivelación, permitiendo que se reduzca la base imponible<sup>74</sup>.

## **5.2. Caso de Chile**

La República de Chile maneja un sistema tributario que difiere de la tradicional determinación de los sujetos pasivos de los impuestos. Para efectos del impuesto a la renta, los chilenos clasifican a los contribuyentes en Primera y Segunda Categoría, dependiendo del tipo de rentas o ingresos que obtengan, sin distinción entre personas naturales o jurídicas. En términos generales, la Primera Categoría abarca aquellas rentas de capital y de empresas comerciales, industriales, mineras, entre otras. La Segunda Categoría comprende las rentas obtenidas del ejercicio liberal de la profesión.

Cada categoría está sujeta a una tarifa distinta; en el primer caso, la tarifa varía entre 25 y 27%. En el segundo caso se aplica una tarifa progresiva en función de la renta líquida imponible que va desde el 2,20% hasta el 27,48%. Sin embargo, a partir del 2014, se introdujo el régimen tributario aplicable para las pequeñas y medianas empresas (PYME), causando la modificación de las tarifas para quienes sean objeto del mismo; entran en esta categoría

---

<sup>73</sup> Artículo 29, Ley 27/2014 [Impuesto sobre Sociedades], Boletín Oficial del Estado N° 288 del 28 de noviembre de 2014.

<sup>74</sup> Artículo 101, Ley 27/2014 de 2014.

aquellas compañías que perciban hasta un máximo de 75.000 unidades de fomento –UF<sup>75</sup>, que a la fecha equivale a un aproximado de USD 2.710.000.

Con la entrada en vigencia de este régimen, el cual tiene como objetivo el incentivo del crecimiento, emprendimiento e innovación, la tributación del impuesto a la renta por parte de aquellos contribuyentes pertenecientes a la Primera Categoría sufrió varios cambios. La contabilidad se simplifica; pueden deducirse inmediatamente gastos de inversiones e inventarios; la determinación de la renta líquida imponible es más simple, y, pueden aplicar una tasa fija de Pagos Provisionales Mensuales de 0,25% de las ventas brutas mensuales<sup>76</sup>.

### **5.3. Caso de Perú**

En Perú las micro y pequeñas empresas (MYPE) están sujetas a varios beneficios otorgados por el Estado. Son consideradas microempresas aquellas sociedades que tengan un monto máximo de ventas anuales de 150 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), el cual sirve como valor referencial para la determinación de impuestos. Para el año 2020 se estableció el valor de la UIT en 4300 soles<sup>77</sup>; a la fecha, el cambio oficial es de aproximadamente 3,58 soles por dólar, por lo cual, son calificadas como microempresas las compañías con ventas menores a USD 180.000.

La personas jurídicas o sociedades en Perú se encuentran sujetas a la tarifa de los perceptores de rentas de tercera categoría, en la cual se aplica una tasa del 29,5% sobre la renta neta para el pago del impuesto a la renta<sup>78</sup>. Desde el año 2017, en este país cuentan con el llamado régimen MYPE tributario, con el que se busca que las personas naturales o jurídicas tributen según su capacidad económica.

Este tratamiento impositivo diferenciado establece que la cuota aplicable para los contribuyentes que se acojan al régimen será del 1,5% sobre los ingresos netos mensuales<sup>79</sup>, lo que permite que tengan una tarifa reducida y paguen de acuerdo a las ganancias que

---

<sup>75</sup> La UF es una unidad de cuenta que se usa en Chile, la cual se reajusta en razón de la inflación.

<sup>76</sup> Artículo 2, Ley 21.210 [Moderniza la Legislación Tributaria], Diario Oficial de la República de Chile N° 42.587 del 24 de febrero de 2020.

<sup>77</sup> Artículo 1, Decreto Supremo N° 380-2019-EF, Presidencia de la República, El Peruano del 20 de diciembre de 2019

<sup>78</sup> Artículo 55, Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, El Peruano del 08 de diciembre de 2004, reformada por última vez Decreto Legislativo N° 1488 del 10 de mayo de 2020.

<sup>79</sup> Artículo 120, Ley del Impuesto a la Renta.

obtengan. Asimismo, en el tema contable, deben llevar los libros únicamente en función de los ingresos que generen.

## **6. ¿Por qué el impuesto a la renta no puede ser un impuesto sobre los ingresos brutos?**

Cuando se habla acerca del impuesto a la renta, en términos generales, la ley contempla la llamada depuración de ingresos, la misma que, en otras palabras, alude a las deducciones. Conforme al artículo 10 de la LRTI, las deducciones se realizan con el objetivo de determinar la base imponible del impuesto a la renta, permitiendo que se tomen en cuenta aquellos gastos e inversiones que tienen como finalidad el obtener, mantener y mejorar los ingresos relacionados a la actividad económica<sup>80</sup>.

En el mencionado artículo, se consideran hasta veinte y cinco supuestos en los que se pueden aplicar las deducciones; los cuales son meramente ejemplificativos, puesto que más situaciones pueden estar sujetas a este beneficio. Según José Vicente Troya, la existencia de la depuración de ingresos dentro de la ley tiene su razón en que “no se grava el ingreso bruto”<sup>81</sup>.

Sobre el impuesto a la renta, la Corte Nacional de Justicia de Ecuador dentro de un proceso contencioso tributario emitió un pronunciamiento en donde se considera que este impuesto fue establecido en el país:

[...] como un gravamen al ingreso líquido, esto es, luego de deducirse los gastos efectuados con el objeto de obtener, mantener y mejorar los ingresos sujetos a la carga. De este precepto se sigue que entre el gasto deducible y el ingreso debe haber una relación causal y finalista; vale decir, el gasto deducible es el que tiene como causa y finalidad generar ingresos sujetos al tributo<sup>82</sup>.

Bajo el criterio de la Corte, queda a la libre disposición del actor económico o contribuyente los gastos en los que decida incurrir para la obtención de ingresos, existiendo posteriormente una relación causal verificable entre el gasto y el ingreso por parte de

---

<sup>80</sup> Artículo 10, LRTI.

<sup>81</sup> José Vicente Troya Jaramillo, *Lecciones de Derecho Tributario. Con las últimas reformas*, 104.

<sup>82</sup> Causa No. 127-2007, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, 03 de abril de 2009.

Administración Tributaria, quienes deben usar criterios lógicos y sostenibles<sup>83</sup>, todo ello en relación a la finalidad y pertinencia de las deducciones.

La finalidad del impuesto a la renta es gravar los réditos que el sujeto pasivo haya generado por su actividad económica durante el ejercicio fiscal. Por lo tanto, se trata de un impuesto que grava las utilidades y no los ingresos, ya que la renta es el excedente que tiene el contribuyente luego de haber realizado las operaciones contables relativas al estado de resultados.

Dentro de los deberes y obligaciones tributarias a los cuales se encuentran sujetas las microempresas, según reza el ordenamiento jurídico ecuatoriano, se determina el impuesto a la renta para este tipo de contribuyentes por medio de un porcentaje sobre el monto obtenido por volumen de ventas o ingresos. Es decir, se grava la renta bruta que perciben los sujetos pasivos del régimen diferenciado. Este supuesto se constituye en una contravención de los principios tributarios constitucionales y de algunos principios contemplados por la doctrina, como se demuestra a continuación.

#### **6.1. Afectación de los principios tributarios**

La normativa tributaria en Ecuador se basa en reglas y principios establecidos en los cuerpos legales que rigen el sistema impositivo; sin embargo, estos tienen su origen en otros ordenamientos jurídicos y en lo planteado por la doctrina. La justicia tributaria y la capacidad contributiva son dos instituciones y principios tributarios que, a pesar de no estar explícitamente reconocidos en el país, tienen vigencia y son utilizados por jueces como estándares indirectos y complementarios por su preponderancia. La presencia de un impuesto sobre los ingresos brutos afecta directamente al efectivo cumplimiento de estos principios.

El régimen impositivo para microempresas, en lo referente al impuesto a la renta, atenta contra la justicia tributaria. Este principio busca que exista una distribución justa de la carga fiscal, teniendo como consecuencia que los sujetos pasivos del impuesto contribuyan y se sacrifiquen en igual proporción. Esto guarda relación con el tratamiento igual que debe dar la ley a quienes puedan ser considerados como iguales<sup>84</sup>.

---

<sup>83</sup> Causa No. 127-2007.

<sup>84</sup> Ver, Jesús Javier Herrera Gómez, *Elementos específicos del derecho tributario*, 29.

La justicia tributaria se ve comprometida en este régimen, en razón de que al tener que pagar el impuesto sobre la renta bruta, se genera un aumento injustificado de la carga fiscal para los microempresarios; debido a que al tributar tomando en cuenta solamente los ingresos, el sacrificio que se afronta es mayor. Asimismo, el planteamiento de un tributo de estas características produce que la equivalencia entre contribuyentes no sea la misma, y uno de sus efectos es el tratamiento desigual que sufren las microempresas.

De igual forma, se evidencia que la determinación del impuesto a la renta para microempresas constituye una violación de la capacidad contributiva, ya que la norma va en detrimento de su significado. Este principio va de la mano con la capacidad económica de la que goza el contribuyente<sup>85</sup>, concepto al cual se debe ajustar el sistema tributario con la finalidad de ser eficaz y eficiente en la recaudación de impuestos.

El pago de un impuesto que esté en función de los ingresos brutos, por ínfima que sea su tarifa, quebranta el principio de capacidad contributiva, toda vez que no se toma en consideración la capacidad de pago real que tiene el contribuyente. Las disposiciones en materia tributaria que afectan a las microempresas lesionan sus intereses y desincentivan el espíritu de la reforma, la cual tiene como uno de sus objetivos la formalización de estos actores de la economía. Bajo esta normativa, incluso cuando no hayan percibido ganancias, estas compañías estarán obligadas al pago de un impuesto sobre una renta que no llegaron a obtener y que se fija arbitrariamente en base a sus ingresos, sin tomar en cuenta su aptitud y condición económica para tributar.

Frente a los principios que la Constitución recoge en el artículo 300, se evidencia una afectación de la generalidad, progresividad y equidad tributaria. El régimen impositivo para microempresas, en lo que concierne al impuesto a la renta, no toma en consideración la obligatoriedad de lo que manda la Carta Magna, lo cual provoca su inefectivo cumplimiento en relación al funcionamiento en lo que respecta al sistema tributario en Ecuador.

En cuanto a la generalidad de los tributos, según lo establecido, se busca evitar arbitrariedades en la determinación de impuestos por parte de las autoridades, y, guarda relación con la capacidad económica de los sujetos pasivos<sup>86</sup>. El establecimiento de una tarifa

---

<sup>85</sup> Ver, José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 101.

<sup>86</sup> Ver, Ernesto Eseverri Martínez, et al., *Manual práctico de Derecho Tributario*, 142.

que grava los ingresos brutos transgrede el principio de generalidad, puesto que, a pesar de la obligación de todos de pagar impuestos, las microempresas, por sus características, tienen menor posibilidad de contribuir y asumir cargas tributarias.

El espíritu de la generalidad tributaria se viola debido a la imposibilidad de deducir gastos y costos en los que se incurre para funcionar; ya que el tratamiento distinto al que son sometidas las microempresas carece de fundamento y es incompatible con su realidad económica. Adicionalmente, la existencia del régimen especial para el pago de impuesto a la renta no tiene concordancia con la situación financiera de dichos contribuyentes. El resultado es que lo que se busca por medio de la regulación diferenciada no se verifique, debido a que aquellas compañías que tienen altos gastos operacionales preferirán seguir funcionando desde la informalidad.

En la misma línea, el establecimiento de un impuesto sobre ingresos brutos contraviene el principio de progresividad tributaria. Tal y como se hizo referencia en apartados anteriores, el significado de un impuesto progresivo proviene de la idea de que la contribución y las cargas deben aumentar en función de una mayor posibilidad económica de aportar al fisco<sup>87</sup>, configurándose el aporte de manera gradual y escalonada.

La condición como contribuyentes de las microempresas, en general, no es la más óptima en cuanto a su balance de ingresos menos costos y gastos. En consecuencia, a pesar de llegar a tener una entrada de dinero considerable, también tienen gastos importantes; no obstante, la administración toma en cuenta únicamente el primer rubro y hay una asunción automática de la existencia de ganancias que se castigan con el impuesto a la renta. Por tanto, para este tipo de contribuyentes, la realización de un pago con fines impositivos en función del volumen de ventas no es consecuente con el principio de progresividad, toda vez que no se toma en cuenta su efectiva capacidad contributiva.

Otro principio tributario constitucional que se ve afectado con la determinación de impuesto a la renta sobre el ingreso bruto es la equidad. Este concepto, en concordancia con lo referido con anterioridad, tiene como finalidad impedir que existan cargas o beneficios

---

<sup>87</sup> Ver, Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 72-73.

excesivos o exagerados en lo que atañe a los impuestos<sup>88</sup>. En el caso específico que afecta a las microempresas, se evidencia que su régimen impositivo es inequitativo.

La existencia de un impuesto que grave la renta bruta se constituye en una carga excesiva para el sujeto pasivo de dicho tributo, esto en razón de las posibilidades económicas que tienen quienes deben tributar en calidad de microempresarios. Se ha observado previamente que los ingresos netos que obtienen estos contribuyentes son relativamente bajos<sup>89</sup>, en especial en los primeros años en los que operan; por tal motivo, se rompe con la equidad tributaria.

Se constata, por tanto, la inaplicación del principio de equidad tributaria, en los dos ejes que lo componen<sup>90</sup>. En su eje horizontal no se cumple, debido al tratamiento diferente del que son objeto las microempresas frente a otros contribuyentes en similares condiciones. Por su parte, tampoco se verifica en el eje vertical, ya que el régimen impuesto no se ajusta a las circunstancias específicas de estos contribuyentes, los que muchas veces tienen situaciones de desventaja frente a otro tipo de sujetos pasivos, pese a lo cual, se ven afectados por una medida tributaria discriminatoria, que no tiene una fundamentación razonable.

## **7. Conclusiones**

El gobierno ecuatoriano, con el objetivo de aumentar la recaudación de impuestos, considerando la gran importancia de los tributos dentro del Presupuesto General del Estado, enfrenta una problemática en cuanto a la tributación de los microempresarios, debido a la informalidad desde la que operan, la cual deviene en que eviten pagar sus impuestos. Por ello, se expidió el régimen impositivo para microempresas, cuya finalidad es formalizar a estos actores de la economía mediante la simplificación de sus obligaciones tributarias.

Si bien la intención por parte de la administración tiene una finalidad correcta, la forma en la que funciona el régimen no es la adecuada, de manera específica, en cuanto a la determinación del impuesto a la renta sobre la base de los ingresos brutos. Se verifica la afectación de principios tributarios constitucionales y doctrinarios por parte del régimen

---

<sup>88</sup> Sentencia C-100/14, Corte Constitucional de la República de Colombia, 26 de febrero de 2014, párr. 25.

<sup>89</sup> Ver, Instituto Nacional de Estadísticas y Censos: Tabulados y Series Históricas – Directorio de Empresas y Establecimientos, 2018. (2019).

<sup>90</sup> Ver, Catalina García Vizcaíno, *Manual de Derecho Tributario*, 36.

impositivo para microempresas, generando como consecuencia una inconstitucionalidad por parte de la norma al contravenir lo que dispone la Constitución.

Al momento de establecer que un sujeto pasivo debe tributar sobre los ingresos brutos que haya obtenido, se viola algunos de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario ecuatoriano; concretamente, se configura una violación de la generalidad, progresividad y equidad de los tributos, lo cual tiene como efecto subsecuente que la disposición acerca del impuesto a la renta sea inconstitucional. Asimismo, principios doctrinarios que apoyan al ordenamiento tributario de forma auxiliar e implícita, como lo son la justicia tributaria y la capacidad contributiva, se ven transgredidos.

La razón de ser del impuesto a la renta es gravar la utilidad que un contribuyente obtenga, por lo tanto, se determina después de llevar a cabo la operación contable de ingresos menos gastos; además, este tributo permite realizar deducciones. Determinar este impuesto sobre la base de los ingresos brutos se constituye en un cambio de su naturaleza misma; esta situación suele darse únicamente en casos excepcionales que tengan que ver con sanciones, más no debería aplicarse a sujetos pasivos como los microempresarios, a quienes, en lugar de ayudar mediante esta disposición, se los termina afectando.

En una economía compleja como la ecuatoriana, es fundamental regular de manera correcta a las microempresas por todo lo que producen, tanto en lo económico como en lo social. No obstante, la existencia del régimen impositivo para microempresas puede generar efectos contrarios a lo que se pretendía mediante la norma; las obligaciones que se les impone podrían causar el cierre de sus operaciones o que sigan funcionando tal y como lo han venido haciendo hasta ahora. La norma, además de ser inconstitucional, puede caer en la obsolescencia y resultar en que se reduzcan los ingresos para el Estado por concepto de impuestos al no realizar un proceso de regulación y recaudación correcto.