

Quito, 07 de julio del 2017

Doctor
Iñigo Salvador Crespo
Decano de la Facultad de Jurisprudencia – PUCE
Ciudad

Señor Decano:

En mi calidad de Profesor Informante (lector) de la Tesis de Maestría intitulada "EL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LA TERMINACION DE NEGOCIOS" de autoría de la Srta. Evelin Paola Solano Pulgarin, informo a usted lo siguiente:

La tesis consta de cuatro capítulos más conclusiones, recomendaciones, bibliografía y anexos pertinentes.

La secuencia del trabajo de tesis guarda relación con los temas tratados en el mismo, así como su calidad argumentativa y pertinencia de citas bibliográficas y otras fuentes de investigación, por lo que mis observaciones se circunscriben a destacar el aporte del trabajo de tesis, en cuanto al análisis de la solución jurídico – legislativa sobre la regulación del pago del anticipo del impuesto a la renta con relación a las sociedades en disolución mercantil.

Por lo expuesto evaluó la citada tesis con la nota de diez sobre diez (10/10).

Atentamente,


Dr. Milton Román Márquez

07 JUL 2017

Nota: Se favor agregar a la
Cuenta de las Estudios
Financ. 04/07/17

Quito, a 03 de julio de 2017

Doctor
Gonzalo Vaca Dueñas
**SECRETARIO ABOGADO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR.-**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 246-SJ-17 de 23 de mayo de 2017, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Disertación intitulada **"EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA EN LA TERMINACION DE LOS NEGOCIOS"**, elaborada por la señorita **EVELIN PAOLA SOLANO PULGARIN**, previo a la obtención del título de Magister en Derecho Tributario, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación se centra en un tema de debate relativo a la naturaleza del anticipo del impuesto a la renta y las reformas introducidas en los últimos 6 años, principalmente en lo atinente a los negocios que están concluyendo su ciclo productivo. El planteamiento desde la óptica jurídico tributaria aporta una perspectiva interesante y nos introduce en el debate de esta situación y su efecto en los agentes económicos.

La investigación en algunos pasajes carece de profundidad, lo que no afecta que en su conjunto la investigación ha sido desarrollada con seriedad y solvencia académica por lo que considero que cumple con los requisitos propios de una investigación de este nivel.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de NUEVE SOBRE DIEZ.

Atentamente,


Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

04 JUL 2017

PARA GRADOS ACADEMICOS DE MAESTRIAS

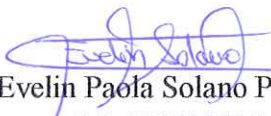
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, **EVELIN PAOLA SOLANO PULGARÍN**, C.I. **171798636-6** autora del trabajo de graduación intitulado: **“El Anticipo del Impuesto a la Renta en la Terminación de Negocios”**, previa a la obtención del grado académico de **MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO** en la Facultad de **Jurisprudencia**:

- 1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.
- 2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 12 de julio del 2017


Evelin Paola Solano Pulgarín
C.I. 171798636-6

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

**“EL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA
EN LA TERMINACIÓN DE NEGOCIOS”**

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTORA: EVELIN PAOLA SOLANO PULGARÍN

DIRECTOR: ROBERTO M. SILVA LEGARDA, LL.M.

QUITO, MAYO 2017

CERTIFICADO DE AUTENTICIDAD

Yo, Evelin Paola Solano Pulgarín, declaro que soy la autora exclusiva de la presente investigación y que es original, autentica y personal.

Todos los efectos académicos y legales que desprendan de la siguiente investigación, serán de mi exclusiva responsabilidad.



Evelin Paola Solano Pulgarín

C.I. 1717986366

DEDICATORIA

A mis queridos padres,
por apoyarme en cada peldaño que en mi vida pretendo subir
por ser mi sostén en los momentos difíciles
y por siempre brindarme su amor, confianza y seguridad.

A mis Ernestos por su amor y apoyo incondicional
porque cada uno de mis logros serán también de ellos.

AGRADECIMIENTO

A Dios.

A mis padres, por su amor y confianza.

A mi abuelita Rosa por su acogida.

A mis hermanas y hermano por su apoyo incondicional.

A mi esposo e hijo por su amor, paciencia, entrega y colaboración.

Al Doc. Roberto Silva por su guía y aceptación para emprender y

terminar con éxito este proyecto de crecimiento profesional.

ABSTRACT

Dentro de esta investigación se ha podido analizar el impacto que tiene el determinar el anticipo del Impuesto a la Renta del año corriente, en los negocios que se encuentran en proceso de terminación de actividades, debido a que esta carga impositiva la asumen directamente los propietarios de las empresas, puesto que esta imposición se convierte en obligación de pago, debido a que el impuesto causado de los ejercicios revisados (corrientes), no serán mayores al anticipo determinado en el periodo anterior.

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

Con el propósito de conocer los efectos del anticipo del impuesto a la renta, se ha seleccionado las sociedades en proceso de terminación de actividades, de las cuales se ha efectuado un análisis comparativo entre el anticipo determinado y el Impuesto a la Renta causado, de acuerdo al tipo de actividad económica realizada, observándose que el valor por concepto de anticipo se ha incrementado especialmente en los años 2014 y 2015, en donde se convierte en impuesto definitivo, lo que nos indica que, efectivamente, un gran porcentaje de empresas están pagando el Impuesto a la Renta a través del anticipo, aún en el caso de que

hayan generado pérdidas en el ejercicio o aun cuando se encuentran en proceso de terminación de sus actividades, y por tanto no generarán, ni ingresos, peor aún una renta a futuro.

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPÍTULO I | 3 |
| 1. GENERALIDADES | 3 |
| 1.1. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO A LA RENTA | 3 |
| 1.1.1. Tributo | 8 |
| 1.1.2. Clasificación de los tributos | 9 |
| 1.1.3. Impuestos | 12 |
| 1.1.3.1. Función de los impuestos | 14 |
| 1.1.4. Obligación Tributaria | 15 |
| 1.1.5. Renta | 17 |
| 1.1.6. Impuesto a la Renta | 19 |
| 1.1.6.1. Objeto del impuesto a la renta | 20 |
| 1.1.6.2. Hecho generador | 24 |
| 1.1.6.3. Base imponible | 25 |
| 1.1.6.4. Sujetos | 26 |
| 1.1.6.5. Anticipo de Impuesto a la Renta | 29 |
| 1.2. IMPUESTOS ANTICIPADOS | 30 |
| 1.2.1. Concepto y modalidad | 30 |
| 1.2.2. Impuestos Anticipados en el Ecuador | 35 |
| 1.2.3. Anticipo de Impuesto a la Renta | 37 |
| 1.2.4. Naturaleza Jurídica del Pago y del Impuesto | 38 |
| 1.2.5. Naturaleza Jurídica del Anticipo del Impuesto a la Renta | 41 |
| 1.2.6. Declaración y pago del Impuesto a la Renta | 42 |
| 1.2.7. Obligación de determinar el Anticipo y su efecto por el incumplimiento | 50 |
| 1.2.8. Forma de cálculo del Anticipo de Impuesto a la Renta | 51 |
| CAPÍTULO II | 60 |
| 2. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA... .. | 60 |
| 2.1. Anticipo de Impuesto a la Renta período 2011 | 60 |
| 2.2. Anticipo de Impuesto a la Renta período 2012 | 63 |
| 2.3. Anticipo de Impuesto a la Renta período 2013 | 65 |

| | |
|--|-----|
| 2.4. Anticipo de Impuesto a la Renta período 2014 | 67 |
| 2.5. Anticipo de Impuesto a la Renta período 2015 | 71 |
| 2.6. Anticipo de Impuesto a la Renta período 2016 | 77 |
| CAPÍTULO III..... | 83 |
| 3. EFECTO DEL CÁLCULO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA EN NEGOCIOS EN TERMINACIÓN..... | 83 |
| 3.1. Análisis del cálculo | 83 |
| 3.2. Impuesto a la Renta Causado y Anticipo del Impuesto a la Renta Determinado o Causado: | 85 |
| CAPÍTULO IV..... | 88 |
| 4. CASO PRÁCTICO..... | 88 |
| CAPÍTULO V..... | 91 |
| 5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..... | 91 |
| 5.1. Conclusiones | 91 |
| 5.2. Recomendaciones | 91 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 97 |
| Libros:..... | 97 |
| Artículos:..... | 98 |
| Páginas web:..... | 98 |
| Normativa:..... | 99 |
| Resoluciones:..... | 99 |
| ANEXOS..... | 101 |

INTRODUCCIÓN

El Anticipo del Impuesto a la Renta constituye una obligación tributaria, consistente en una prestación formal exigida por la Ley de Régimen Tributario Interno, en virtud de la cual, se obliga a ciertos contribuyentes a entregar al sujeto activo una cuantía en dinero, respecto de una obligación impositiva por determinar en un futuro, en este caso puntual, el Impuesto a la Renta, confiriéndole el carácter de temporal.

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

Considero que el pago del anticipo del Impuesto a la Renta afecta la liquidez de las empresas, lo cual hace que se ponga en riesgo varios factores como: la estabilidad laboral y la reinversión económica, al realizar los pagos adelantados sin saber el nivel de la utilidad que éstos tendrán en el nuevo ejercicio económico, afectando de esta manera las micro y macro empresas locales y nacionales, y determinando una posible inconstitucionalidad del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el pago del anticipo del Impuesto a la Renta, incluso afectando la fuente generadora de ingresos, lo cual podría constituir una confiscación. La finalidad de este trabajo es dar a conocer la realidad jurídica y económica, acerca de este tema.

Para ello, se analizará la figura jurídica impositiva del anticipo llegando a establecer su definición y objeto, los cuales deben estar enmarcados al hecho generador del Impuesto a la Renta que constituye su obligación principal, además de cumplir con lo que señalan los principios tributarios analizados. Finalmente, se colige la razón por la que el anticipo del Impuesto a la Renta se convierte en un impuesto mínimo incluso en casos donde no habría renta futura, lo cual ocurre en el caso de los negocios que terminan actividades.

El Impuesto a la Renta es aplicable para todas las personas naturales y jurídicas, más conocidos como contribuyentes, el mismo que es calculado sobre la base de la utilidad, según lo establecido por la Ley de Régimen Tributario Interno.

Ciertamente, esta tesis pretende entregar un análisis de la imposición y su afectación del cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta, determinando sus principales características, fines e inconvenientes, en las sociedades que se encuentran en proceso de terminación de actividades.

En este sentido, se ha realizado una investigación desde el punto de vista conceptual y constitucional del anticipo del Impuesto a la Renta, así como una revisión de su evolución normativa durante el período 2011 a 2016.

CAPÍTULO I

1. GENERALIDADES

1.1. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO A LA RENTA

El Impuesto sobre la Renta fue establecido en el año 1798, por el Primer Ministro inglés William Pitt, con el fin de obtener los fondos para enfrentar la guerra con Francia, y se abolió en el año 1816. En 1909 Lloyd George, introdujo en Inglaterra la progresividad del impuesto y creó un tributo extraordinario aplicable a ciertas rentas. Suiza implantó el impuesto sobre la renta en el año 1840 y Australia en 1849. En Alemania se introdujo en el año 1850 e Italia lo hizo en el 1864.

En los Estados Unidos se estableció desde los tiempos de la Colonia, como un gravamen a los ingresos de las personas físicas. En 1894 se aprobó una ley que impuso este gravamen; unos meses después (en 1895), fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia, en virtud de que colisionaba con la regla constitucional relativa al reparto de las cargas tributarias, por lo cual tuvo que ser abolida. En el año 1913 fue adoptado nuevamente.

España lo adoptó en 1900, bajo el sistema de imposición directa sobre la renta, especialmente aplicable a las sociedades. En Francia se puso en vigencia antes de la Primera Guerra Mundial, mediante la aprobación de la ley 1914. En la Unión Soviética se estableció este impuesto en el año 1927.

En muchos otros países se había puesto en práctica este gravamen a finales de la pasada centuria; sin embargo, alcanzó su más alto desarrollo con motivo de la Segunda Guerra Mundial, debido a las crecientes obligaciones fiscales de los gobiernos de los países involucrados.

En América Latina este tributo aparece entre los años 1920 y 1935. Los primeros países en establecerlo en esta parte del mundo fueron Brasil en 1923, México en 1924 (después de un primer intento en tal sentido en la llamada "Ley del Centenario" de 1921), Colombia en 1928 y Argentina en 1932.¹

La historia del Impuesto a la Renta en el Ecuador remonta al año 1921, como inicio de una manera de gravar la renta que se percibía, para lo cual se creó un impuesto especial, en el que su forma de cálculo consistía en aplicar un 5% de productividad sobre el valor total de los valores personales, y sobre éste aplicar una tarifa del 1%, que corresponde al impuesto que debía ser retribuido al fisco. Su aplicación se dio hasta el año 1925.

Posteriormente, en el año 1926, con el objetivo de modernizar el Estado, en el gobierno de Isidro Ayora y con la llegada a la Ciudad de Quito de la Misión de Kemmerer, presidido por el profesor de Princeton, Edwin Walter Kemmerer, como fruto de la revolución Juliana, se crea

¹ Fuente: DGII - República Dominicana - Educación Tributaria.

un impuesto que grava la renta percibida, igualmente como es en la actualidad, en la que su fórmula de cálculo se refería a una tabla progresiva que debía ser aplicada para el pago.

En 1937, a través de algunas reformas se introducen los conceptos de “Renta de la fuente” y de establecimiento “permanente”.

En marzo de 1941, se realiza una clasificación de la renta, considerando su origen; así, mediante una reforma tributaria se clasifica la fuente de ingresos, proveniente del capital, del trabajo y de servicios, considerando además, ciertas exenciones a algunos sectores y deducciones, previo a la aplicación de la tarifa, para su cálculo.

En 1945 nace propiamente el Impuesto a la Renta en Ecuador, y consolida todas las ganancias o rentas que se encontraban dispersas, dando lugar al concepto propiamente de renta global.

Ya en la década de los setenta, caracterizado por el boom petrolero en el Ecuador, se realiza una clasificación por tipo de contribuyente para efectos del Impuesto a la Renta, segmentando a los entes jurídicos de las personas naturales, donde a las sociedades se aplica una tarifa proporcional, mientras que a las personas naturales se aplica una tabla progresiva. Esta forma de gravar el impuesto se lo mantiene hasta la presente fecha, en donde lo que ha ido cambiando son las tarifas aplicables; así, para finales de los ochenta se aplica una tarifa para sociedades del 25% y se mantiene la tabla progresiva para personas naturales, en donde, al que

más ingresos percibe se situaba en el último rango de la tabla, gravándole un 25% de tarifa, y se obliga a determinar a todos los sujetos pasivos un valor de anticipo equivalente al 80% del Impuesto a la Renta anterior, menos retenciones.

En el año de 1993 se configura y se define a más detalle el concepto de Anticipo de Impuesto a la Renta, debiendo las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad calcular el anticipo en razón del 80% del Impuesto a la Renta causado del año anterior, menos las retenciones de dicho ejercicio, mientras que para las sociedades y para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, era igual a determinar el anticipo que resulte mayor de aplicar el cálculo mencionado anteriormente, en comparación de aplicar el 1% de los activos totales.

El 01 de Diciembre de 1998, en el gobierno del Presidente Jamil Mahuad, con una tarifa del 1%, se crea el Impuesto a la Circulación de Capitales (ICC) y se suspendió el Impuesto a la Renta, y con él su anticipo, aunque con una recaudación inmediata; este tributo no contribuyó en mucho a la recaudación; posteriormente, como era de esperarse, ante la disminución de ingresos para el Estado, más la disminución de recursos en la banca, se disminuye la tarifa de este impuesto al 0.8% y luego es eliminado en su totalidad, teniendo que regresar nuevamente a la aplicación del Impuesto a la Renta.

En el año 1999 se crea un nuevo cálculo del anticipo, aplicando una única fórmula, tanto para personas naturales como para personas jurídicas, esto es, el 50% del Impuesto a la Renta

causado, determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta que les hayan sido practicadas en el mismo.

En diciembre de 2007, en el Gobierno del Presidente Rafael Correa, se expide la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, y entre varias otras reformas, se cambia la concepción y el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta, con un tratamiento distinto, tanto para personas naturales como para personas jurídicas, y que para estas últimas aplicaba porcentajes a los activos, patrimonio, ingresos y gastos, y que de la sumatoria aritmética, luego de restar las retenciones del ejercicio, arrojaba un valor que era considerado el anticipo a pagarse en las fechas que estaban definidas en la normativa tributaria de esa época.

A partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, promulgada en el año 2007, y hasta la presente fecha, el anticipo ha sido sujeto de varias reformas concurrentes, tanto a nivel de Ley como de reglamento, mediante las cuales se ha modificado su concepción, forma de cálculo y de pago, creando excepciones y beneficios para ciertos grupos, que indudablemente serán muy interesante revisar y analizar en el transcurso de este estudio.²

² Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas (Universidad de Cuenca), Tesis “Análisis del Impacto de las variaciones del Anticipo del Impuesto a la Renta en Sociedades del Austro periodo 2007-2012”. Julio 2013.

1.1.1. Tributo

Tributo es un término que proviene del latín tributum y que hace referencia a aquello que se tributa, que significa carga, gravamen, imposición; aparece como tal en el imperio romano, en el año 162 antes de Cristo. Es una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines.³

El Art. 6 del Código Tributario ecuatoriano, manifiesta: *“que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional”*.

El Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, exhorta: *“el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”*

Partiendo de diferentes criterios legislativos y de las citadas normas jurídicas, se puede establecer que en nuestro país, los tributos son aquellas prestaciones de carácter económico

³ Héctor Villegas; Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero. Tomo I - Buenos Aires.

demandadas por el Estado a través de las distintas administraciones tributarias, en donde resalta el Servicio de Rentas Internas, a los particulares o contribuyentes, en potestad de una Ley que se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad, a fin de cubrir las necesidades del Estado.

1.1.2. Clasificación de los tributos

Existen diversas maneras de clasificar los impuestos; Luigi Cossa los clasifica *“desde el punto de vista de su distribución, en fijos, proporcionales y regresivos; por su carácter permanente o transitorio, en ordinarios o extraordinarios; por la naturaleza de la entidad sujeta al impuesto, en directos e indirectos”*⁴.

Doctrinariamente, el tributo tiene su clasificación, puesto que para la mayoría de los estudiosos del Derecho Tributario, se clasifica en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Los tributos que más recaudación proporcionan al Estado son los impuestos, y de ellos, con una simple y general clasificación, tenemos los impuestos directos e indirectos, y como principio se busca el incremento en el cobro o pago de los impuestos progresivos y que sean exigidos de manera directa, en disminución de los impuestos que sean pagados o que se destinen al consumidor final (que normalmente son regresivos), como es el caso de los impuestos

⁴ OMEBA, 1979, citado en Vinuesa, 2005: 18.

indirectos, por cuanto únicamente los primeros, gravan en función de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Para el desarrollo de esta investigación expongo la siguiente clasificación:

- 1) Por qué grava, (según el hecho generador) y
- 2) Por cómo gravan:

Los impuestos directos son aquellos que gravan al ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio, y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto. Por lo tanto no es posible que se traslade la carga a otra persona.

Los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre los gastos de producción y consumo. Por lo tanto, su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final.



1.1.3. Impuesto

Es aquella prestación en dinero realizada por los contribuyentes que, por ley, están obligados al pago, cuya prestación es exigida por un ente recaudador, que casi siempre es el Estado central. Además, al realizar el pago del impuesto, el contribuyente lo hace por supremacía de la ley, sin que ello proporcione una contraprestación directa por el Estado y exigible por parte del contribuyente.

Se contempla como el ingreso público creado por Ley y de cumplimiento obligatorio por parte de los sujetos pasivos alcanzados por la misma, siempre que surja una obligación tributaria originada por un determinado hecho imponible.⁵

El impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, circulación de bienes, adquisiciones o gasto de renta.⁶

José Álvarez de Cienfuegos: *“El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a*

⁵ Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales (Universidad Central del Ecuador), Tesis “Remate de bienes muebles dentro del procedimiento administrativo de ejecución”. Marzo 2015.

⁶ Guliani Fonrouge. Impuesto a la Renta. Buenos Aires, Editorial Depalma, 1973. Pág. 501.

éstas compensación específica y recíproca de su parte” (Flores, 1946: 33).

De las definiciones antes anotadas, se desprende que los impuestos son tributos exigidos en correspondencia de una prestación que se concreta de manera individual por parte de la administración pública, y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que sitúan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de rentas o ingresos.⁷

Existen impuestos nacionales y municipales, a continuación el detalle de algunos de ellos:

Nacionales:

- Impuesto a la Renta
- Impuesto al Valor Agregado
- Impuesto a los Consumos Especiales
- Impuesto a la Renta sobre Herencias, Legados y Donaciones

Municipales:

- Impuesto sobre la Propiedad Urbana
- Impuesto sobre la Propiedad Rural
- Impuesto de Alcabalas
- Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos

⁷ Por: Robert Blacio Aguirre; jueves 26 de noviembre del 2009 | 14:52; ABOGADO Y DOCTOR EN JURISPRUDENCIA, DOCENTE DE LA UTPL.

- Impuesto a los Espectáculos Públicos

1.1.3.1. Función o finalidad de los impuestos

Los tributos de manera general y los impuestos de modo específico, son uno de los instrumentos de mayor importancia con los que cuenta un Estado para alcanzar diversos objetivos, entre los que podemos mencionar:

- Lograr redistribuir la riqueza a favor de los sectores sociales más necesitados de la ciudadanía. Una herramienta importante para cumplir con éste objetivo es la aplicación de impuestos directos a tasas progresivas, como por ejemplo, el Impuesto a la Renta de personas naturales.
- Alcanzar una eficiencia económica, corrigiendo algunas fallas del mercado, como lo son las externalidades.
- Alcanzar los fines trazados en la política económica, encaminados a darle recursos que permitan brindar servicios públicos que satisfagan las necesidades colectivas.

Ante lo expuesto, se evidencia que los fines de los impuestos no son solamente fiscales sino también extra fiscales. Los fines fiscales hacen referencia a la obtención de recursos que el sector público demanda para financiar el gasto público, es decir, tiene fines recaudatorios, mientras que, los fines extra fiscales, se refieren a funciones adicionales que resultan

complementarias de los fiscales, y que son utilizados para impulsar políticas de carácter económico, social, cultural, medio ambiental, etc.

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

La mencionada disposición constitucional expresa claramente los fines extra fiscales de los tributos en el Ecuador, los cuales guardan relación directa con el régimen del Buen Vivir, proclamado en la Constitución, como sistema fundamental para alcanzar el cumplimiento de los objetivos del régimen de desarrollo.

1.1.4. Obligación Tributaria

La Obligación Tributaria, según el Art. 15 del Código Tributario *“es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero,*

especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”⁸

Según el diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, se define a la obligación tributaria *como el vínculo de derecho por el cual una persona es exigida hacia otra a dar, a hacer o no hacer alguna cosa.*⁹

Para Hensel, citado por Giuliani Fonrouge, la obligación tributaria, *consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria.*

En cuanto a la obligación tributaria, podemos concluir que es un vínculo en virtud del cual un sujeto pasivo está obligado a dar a otro sujeto, quien actúa ejerciendo el poder tributario (Estado), ciertas prestaciones jurídicas a título de tributos, de conformidad con lo que imponga la Ley al configurarse el hecho generador.

⁸ Artículo 15 del Código Tributario

⁹ Cabanellas de Torres Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Editorial Heliasta S.L.R. Argentina. 2003. Tomo V. Pág. 280.

En toda obligación existen dos sujetos: el sujeto activo o acreedor que tiene un crédito frente al sujeto pasivo o deudor, que es quien debe cumplir la obligación.

1.1.5. Renta

Se identifica el concepto de renta, de conformidad con el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la cual se origina, principalmente, por 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 por otro, lado los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.¹⁰

Según nuestra legislación, renta son los ingresos obtenidos tanto por personas naturales como personas jurídicas, a los que se considera ingresos provenientes de fuente ecuatoriana. De conformidad con el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, son ingresos de fuente ecuatoriana los que perciban los ecuatorianos y extranjeros, por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios u otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano. Adicionalmente, se considera fuente ecuatoriana, a los ingresos que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, pagados por personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano.

¹⁰ Artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En este sentido, la expresión fuente ecuatoriana se refiere también a las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles o inmuebles ubicados en el país, a los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor o propiedad intelectual, a las utilidades que distribuyan, paguen o acrediten sociedades constituidas o establecidas en el país, a los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, a los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público, a los provenientes de loterías, rifas apuestas y similares, promovidas en el Ecuador, a los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgos de bienes situados en el Ecuador, y en general a cualquier ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

El docente Francisco Clavijo Hernández, señala que la renta está constituida por toda la riqueza que entra en el patrimonio de la entidad entre el primero y el último día del ejercicio fiscal, tanto si es en dinero como si es en especies, ya que si no fuera así, el impuesto no se adecuaría a los principios constitucionales sobre el reparto de la carga tributaria.¹¹

¹¹ CLAVIJO HERNANDEZ Francisco, “Impuesto sobre las Sociedades”, dentro de la obra “Curso de Derecho Tributario”, 17ª edición, Editorial Marcial Pons. Madrid, 2001, p. 14.

1.1.6. Impuesto a la Renta

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

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

“...el impuesto a la Renta es un impuesto directo, de naturaleza personal y carácter subjetivo, que grava a la renta de las personas físicas, de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares inspirado en el principio de prosperidad y cuya regulación comparten, parcialmente, el Estado las comunidades autónomas. El impuesto aspira a gravar la capacidad económica del contribuyente, entendida como su renta disponible.”¹²

¹² Ferreiro, José, Curso de Derecho Tributario, Barcelona, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002, pág. 54.

1.1.6.1. Objeto del Impuesto a la Renta

Con el fin de analizar y poder concluir el objeto económico del Impuesto a la Renta, es necesario revisar en primera instancia, los antecedentes del tributo, y propiamente del Impuesto a la Renta.

El Tributar, desde su concepción histórica no se ha llegado a precisar hasta la actualidad, algunos piensan que se remonta a los tiempos del imperio romano, pero sin lugar a dudas, constituye el producto de la dominación, es decir, del poder de exigir el pago de una retribución en bienes o especies por parte de quien tiene el poder hacia quien está obligado al pago de éste.

Robert Murray Hig (1921), en su obra *The Concept of Income*, en la época de la tributación contemporánea, precisa a la renta como: *“el aumento o acrecentamiento del poder de un sujeto para satisfacer sus necesidades durante un período dado en términos de dinero o de cualquier cosa susceptible de valoración monetaria”*.

Con el fin de establecer el nacimiento del Impuesto a la Renta y su objeto, Guillermo Arosemena en la Revista Económica del IDE, indica: *“El Impuesto a la Renta contemporáneo, surgió en las primeras décadas del siglo XX, para obligar a que los centimillonarios, de la categoría de Rockefeller, Carnegie, Harriman, Morgan y otros, se desprendieran de parte de la renta.”*. Por lo tanto, está por demás claro, que lo que se busca con la creación de tributos directos, y en este caso del Impuesto a la Renta, es hacer que el que más dinero perciba en uso

de cualquier actividad sea el que más pague, ciertamente buscando un fin social, que es el de la redistribución de la riqueza.

Como, se ha venido analizando y contando en los párrafos precedentes, es muy claro el establecer, que en todas las economías mundiales, todo estado busca la obtención de recursos económicos, con el fin de poder solventar su gestión, y la inversión que requiere para satisfacer las necesidades sociales que demandan sus gobernados. Sin embargo, la obtención de estos recursos, no deben de afectar los factores y las preferencias de mercado, debiendo cuidar el no atentar inadecuadamente a los principales principios universales de la tributación, que es el de la neutralidad, percibido desde el punto de vista de la obra de Tratado de Tributación, en el que Baldo, et al, (2004) en su parte pertinente, indica: “El análisis fiscal moderno ha procurado dar más precisión al concepto de neutralidad, considerando con mayor detalle las consecuencias de los tributos sobre el buen funcionamiento del sistema económico”. (p. 71)

La política económica de todo gobierno, sin importar la tendencia política, está encaminada a la obtención de recursos, que en muchos de los casos, si no son países que obtienen el dinero proveniente de la explotación petrolera, requieren de considerables ingresos fiscales, procedentes de la recaudación de impuestos a cuyo pago están obligados los sujetos pasivos.

El Impuesto a la Renta, sin lugar a duda, al ser un tributo que grava al ingreso que obtiene cualquier ente jurídico o persona natural, es clasificado como un impuesto directo; así también lo definió Catalina García Vizcaíno (1996), en su obra Derecho Tributario, tomo 1, al

indicar: *“Observemos que un impuesto considerado tradicionalmente como directo ha sido el Impuesto a la Renta...”* (p. 76); por lo tanto, la carga tributaria la sostiene directamente quien percibe el ingreso. En la realidad actual ecuatoriana, con la vigencia de la Constitución aprobada en el año 2008, en su artículo 300, se dejó de manera muy clara y definida, que la priorización en la obtención de los recursos está en los impuestos directos y progresivos; y posteriormente ordena que uno de los fines extra fiscales más importantes de la política tributaria, es el de promover la redistribución de la riqueza, entre otros.

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

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

*entiende que renta es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios de carácter oneroso y gratuito, que importa un incremento del patrimonio en un período determinado (Posición está a la que le correspondería buena parte de la ley ecuatoriana al considerar como renta los ingresos gratuitos como legados y donaciones); y, b-3) Posición legalista, que en la inteligencia de lo que es renta hace prevalecer el concepto que consigne clara y específicamente la misma ley que crea el tributo.- 4) El Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario trata del objeto del impuesto a la renta global que obtengan las sociedades de acuerdo con las disposiciones de la misma, remisión que nos lleva al artículo 10 que dispone "En general para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener los ingresos" y nos lleva también al Art. 17 que considera la base imponible la totalidad de ingresos gravados con el impuesto menos los descuentos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos.- 5) De lo expuesto se colige sin esfuerzo que la renta gravada con el impuesto es utilidad, ganancia o beneficio alcanzado, que en el campo doctrinario es siempre riqueza nueva consistente siempre en riqueza neta o en todo ingreso que fluye de una fuente productiva o que importe un incremento del patrimonio.".*¹³

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

¹³ Corte Nacional de Justicia del Ecuador: Resolución No. 86-2002, R.O. 435, 5-X-2004.

1.1.6.2. Hecho generador

El Código Tributario, en su artículo 16, establece *“Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”*¹⁴

Y el artículo 17, ibídem, establece *“Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.*

*Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”*¹⁵

Como podemos ver, el hecho generador es el origen de cada tributo, y debe estar establecido en la ley, no existe tributo sin ley, pero no sólo se debe cumplir con lo que establece la norma legal, también el hecho generador tiene que atender a conceptos económicos, pues no basta cumplir con las normas jurídicas, también hay que verificar el hecho económico.

¹⁴ Artículo 16 del Código Tributario

¹⁵ Artículo 17 del Código Tributario

El hecho generador del Impuesto a la Renta es la obtención de ingresos de fuente ecuatoriana, de acuerdo a las disposiciones del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno. (*Ver anexo 1*).

Una de las definiciones doctrinarias de hecho generador es la de Dino Jarach (1996), quien indica: *“La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto. Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley. Esta conexión entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un “hecho jurídico” o, dicho con otras palabras, es un hecho que por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos.”* (p. 381).

Esto ratifica lo ya dicho, que, a pesar de tratarse de normas jurídicas, siempre en última instancia el hecho generador va a ser un hecho económico.

1.1.6.3. Base imponible

Es el monto sujeto al Impuesto a la Renta, mismo que se determina en función de los ingresos netos de los contribuyentes, descontados los gastos deducibles, otras deducciones y las exenciones.

En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.¹⁶

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

1.1.6.4. Sujetos

Sujeto Pasivo

El Código Tributario, en su artículo 24, define al sujeto pasivo como:

“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.”¹⁷

¹⁶ Artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁷ Artículo 24 del Código Tributario

Para el caso específico del Impuesto a la Renta, la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 4, define al sujeto pasivo como:

*“Son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.”*¹⁸

En el Impuesto a la Renta, al ser un impuesto directo, el sujeto pasivo es el contribuyente (salvo el caso de las retenciones), lo cual hace que teóricamente, no se pueda trasladar el peso de este tributo a un tercero, como sucede con los impuestos indirectos.

Decimos teóricamente, toda vez que generalmente el sujeto pasivo (persona natural o jurídica) que produce o comercializa un bien o servicio, considera el Impuesto a la Renta como un gasto y por lo tanto establece su margen de ganancia, considerando a este gravamen.

El Código Tributario, en su artículo 25, establece:

*“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.”*¹⁹

¹⁸ Artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁹ Artículo 25 del Código Tributario

Y el artículo 26 ibídem:

“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.”²⁰

En el Impuesto a la Renta el sujeto pasivo es el mismo contribuyente, mientras que en el caso de las retenciones del Impuesto a la Renta tenemos al contribuyente y al responsable como agente de retención; en este caso, el agente de retención es el sujeto pasivo ya que es quien está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria; pero debido a que él no es el contribuyente, no es quien en última instancia realiza el pago ya que el dinero que éste paga, fue retenido al contribuyente.

Sujeto Activo

El Código Tributario en su artículo 23 define al sujeto activo como:

“Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.”²¹

²⁰ Artículo 26 del Código Tributario

²¹ Artículo 23 del Código Tributario

La Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 3, establece que:

“El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.”²²

El Impuesto a la Renta es uno de los impuestos estatales, por lo que su administración está a cargo del Servicio de Rentas Internas, y como tal es parte importante del Presupuesto General del Estado y al ser un impuesto directo y progresivo (al menos en el caso de personas naturales), es una de las principales herramientas para la redistribución de la riqueza.

El Servicio de Rentas Internas, en su informe mensual de recaudación, de diciembre 2016, muestra que el Impuesto a la Renta en este año representó casi el 32% de la recaudación total neta de los impuestos que administra el SRI. (*Ver anexo 2*).

1.1.6.5. Anticipo del Impuesto a la Renta

El anticipo del Impuesto a la Renta, el cual debe ser considerado por cualquier sociedad, como ya se lo analizará más profundamente en el desarrollo del presente trabajo investigativo, constituye crédito tributario para el sujeto pasivo, que podrá ser utilizado por quien lo canceló como un pago adelantado de Impuesto a la Renta, disminuyendo el valor a pagar por este concepto, al determinar definitivamente el tributo que se encuentra obligado a contribuir.

²² Artículo 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno

La concepción y cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta cambió notablemente con la vigencia de la Ley de Equidad Tributaria en el Ecuador, pasando de una fórmula en la que intervenían dos variables, a una operación aritmética en la que intervienen los saldos: de activo, de los ingresos, del costo y gasto, así como del patrimonio, ocasionando múltiples efectos para el contribuyente, tanto para efectuar su determinación, como para realizar el pago del mismo, en donde intervienen las retenciones en la fuente que le han practicado.

En la presente investigación analizaremos y detallaremos como afecta este anticipo a las sociedades, en la terminación de negocios, debido a que el anticipo ha sido objeto de reformas que han afectado, de distinta manera, su forma de cálculo, el método de pago, la oportunidad de devolución, y por qué no decirlo, la concepción misma del anticipo.

1.2.IMPUESTOS ANTICIPADOS

1.2.1. Concepto y modalidad

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

La Dra. Catalina García Vizcaíno, define a los anticipos impositivos como *“pagos a cuenta de la obligación tributaria principal futura, que tienen por finalidad allegar ingresos al erario de modo permanente y fluido, sin esperar al vencimiento general para el pago de los gravámenes, atento a que se presume la capacidad contributiva de los obligados. Por los anticipos, el fisco puede percibir ingresos aún antes de acaecido el hecho imponible, en la medida de lo que dispongan las leyes, o los organismos recaudadores, por conferimiento de atribuciones de éstas.”*²³

El pago anticipado de impuestos es un mecanismo utilizado por los Estados para obtener recursos permanentes, antes de que se cumpla el ejercicio impositivo, en el cual debe pagarse el tributo. Carlos Giuliani Fonrouge, en su libro Derecho Financiero, se refiere al anticipo en los siguientes términos: *“No obstante la obligación tributaria debe cumplirse íntegramente, la administración se halla facultada para exigir ingresos a cuenta. Ello ocurre en dos situaciones distintas: en los anticipos de impuestos a vencer y en el ingreso provisional de impuestos vencidos. En razón del desarrollo de la primera de estas instituciones por voracidad fiscal, y no por razones jurídicas, corresponde darle preferencia en el análisis”. El anticipo no resulta objetable desde el punto de vista constitucional, considerando la jurisprudencia que son importes a cuenta del impuesto, de cuya naturaleza participan, y que deben computarse en la determinación definitiva del tributo que corresponda, no revistiendo el carácter irrevocable del pago, lo que sólo ocurre al presentarse la liquidación final. Por otra parte la Corte Suprema ha dicho que los anticipos son obligaciones de cumplimiento independiente, cuya falta de pago en término hace incurrir en recargos moratorios y en sanciones al infractor; suponen*

²³ García, Catalina, Op. Cit. Pág. 355.

claramente obligaciones distintas con su individualidad propia y fecha de vencimiento también particular y cuyo cobro puede perseguirse por igual vía que el impuesto de base, pues admitir lo contrario equivaldría a invalidar al concepto determinante del anticipo.”

Este mismo autor, añade ciertas características y efectos del anticipo, que permiten establecer particularidades, que son muy útiles para entender de mejor manera su funcionamiento: “1) son ingresos a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda; 2) no revisten el carácter irrevocable del pago; 3) el pago del tributo y el ingreso de los anticipos constituyen obligaciones independientes con individualidad y fecha de vencimiento propios; 4) su falta de ingreso determina la aplicación de intereses y de sanciones, y actualmente los hace pasibles de la agravación por actualización monetaria del importe respectivo; 5) son exigibles por la vía ejecutiva que autoriza la ley”.²⁴

El Doctor Rodrigo Patiño Ledesma, autor ecuatoriano, considera lo siguiente: “El sustento de esta modalidad de cobro parcial y anticipado, se basa en la presunción legal, respecto a que, la renta global que percibirá el contribuyente en el ejercicio posterior será por lo menos igual a la obtenida y pagada en el anterior. Esta hipótesis, no considera las variaciones económicas, las condiciones de producción que difieren de año en año, ni las eventualidades que podrían afectar el proceso disminuyendo los ingresos...”²⁵

²⁴ Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero, vol. 1. Buenos Aires. 1997. 6ta edición, pág. 584-585.

²⁵ Patiño Ledesma, Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Tomo I, 1a Edición, Pre imprenta UTPL, Loja, pág. 125.

De los conceptos expuestos en éste capítulo, queda claro que la obligación tributaria es el vínculo jurídico existente entre los sujetos activo y pasivo, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación al verificarse el hecho generador, es decir, al confirmarse el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo; sin embargo, en el caso de los Impuestos Anticipados, nos encontramos con obligaciones que nacen antes de que el hecho generador se haya configurado, o al menos antes de que se haya completado o perfeccionado; ante lo cual, el pago que se ha realizado por concepto de anticipo será ajustado en la declaración final o definitiva, y por lo tanto, habrá que esperar a que termine el período, para constatar si existió o no el elemento material. En este sentido, Héctor Villegas, sostiene: *“Para graduar los anticipos, el Estado presume que lo pagado en el período precedente es aproximadamente equivalente a lo que se deberá pagar en el período posterior, que es aquel por el cual se exige el anticipo. La Corte ha admitido que ésta es una presunción perfectamente razonable. Ante ello los anticipos constituyen obligaciones distintas, con su propia individualidad, su propia fecha de vencimiento, su propia posibilidad de devengar intereses resarcitorios y generar actualización monetaria, así como su propia posibilidad de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal. Por supuesto que tal individualidad no es absoluta, dado que el anticipo debe mantener sujeción a un determinado impuesto. En otras palabras: el pago que se realiza como anticipo está siempre subordinado a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual. Estas cuotas adelantadas de una obligación que no está perfeccionada son entonces necesariamente provisorias, y si bien están dotadas de cierta individualidad, ella desaparece al verificarse su integración en la obligación impositiva anual.”*²⁶

²⁶ Villegas, Héctor. Op. Cit. Pág. 300

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

rendimientos –retención e ingreso a cuenta-, surgidas de presupuestos de hecho distintos el hecho imponible, con su propio régimen jurídico y de cuantificación.”²⁷

1.2.2. Impuestos Anticipados en el Ecuador

En nuestro país la legislación ecuatoriana contempla los siguientes tipos de impuestos anticipados:

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

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

Retenciones en la Fuente

El sistema de retenciones en la fuente se ha convertido en uno de los más importantes métodos de recaudación de impuestos empleado en los sistemas tributarios modernos. En palabras del autor Diego Almeida Guzmán, la retención de tributos en la fuente es: *“el mecanismo legal en virtud del cual el Estado recauda tributos con carácter provisional a nivel de entes pagadores, en un momento previo a la realización del presupuesto establecido por la*

²⁷ Queralt, Juan. Op. Cit, pág. 128-129.

ley para configurar efectivamente el tributo, hecho generador éste, que de verificarse determinará la adquisición definitiva de la retención por el sujeto activo.”²⁸ Además, constituye una fuente de información para la Administración, de las transacciones que realizan los contribuyentes.

En el Ecuador la legislación tributaria establece que los agentes de retención son los obligados a cumplir de manera mensual con la realización de la retención en la fuente, ya sea con respecto del Impuesto al Valor Agregado y/o del Impuesto a la Renta, entendiéndose por tales a: *“las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello. Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados”.*²⁹

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

²⁸ Almeida Guzmán, Diego. *Curso de Legislación Tributaria Corporativa*. Quito. Editorial Ecuador. 1a edición. pág. 128.

²⁹ Artículo 29 del Código Tributario.

1.2.3. Anticipo de Impuesto a la Renta

A partir de la publicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en Ecuador, y pese a varias reformas que vienen siendo aplicadas desde entonces, se ha cambiado la concepción y la forma de cálculo del Anticipo de Impuesto a la Renta, en el cual se apostilla temas diferenciados, tanto para personas naturales como, para personas jurídicas; para estas últimas está dado en función de la aplicación de porcentajes sobre los siguientes rubros de sus estados financieros: activos, patrimonio, ingresos y gastos.

El Anticipo del Impuesto a la Renta constituye una obligación tributaria material, y consistente en una prestación formal exigida por la Ley de Régimen Tributario Interno, en virtud de la cual, se obliga a ciertos contribuyentes a entregar al sujeto activo una cuantía en dinero, respecto de una obligación impositiva por determinar en un futuro, en este caso puntual, el Impuesto a la Renta, confiriéndole el carácter de temporal.

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

1.2.4. Naturaleza Jurídica del Pago y del Impuesto

Es importante señalar que la naturaleza jurídica el anticipo no debería ser igual al pago del impuesto, ya que podría traer malas interpretaciones respecto del estudio y análisis realizados en el presente trabajo, aunque hay que reconocer que, en su sentido general y amplio, en nuestro país sí puede constituir pago. Por lo tanto, no debemos confundir el pago del anticipo del Impuesto a la Renta con el pago anticipado de dicho impuesto.

En materia tributaria entendemos al pago, como a una de las maneras de extinguir la obligación tributaria. *“Modos de extinción.- La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos: 1. Solución o pago;”*³⁰. El Código Civil, como norma supletoria en materia tributaria, define al pago en efectivo como *“...la prestación de lo que se debe”*³¹; por lo tanto, si lo que se debe es un tributo líquido y exigible, este tributo se extingue naturalmente con su pago en efectivo.

Consecuentemente, a diferencia del pago, el anticipo no extingue la obligación de declarar y pagar el impuesto a la renta, puesto que por su naturaleza jurídica, el anticipo es una obligación accesoria, exigida por la Ley de Régimen Tributario Interno. Por lo tanto, los contribuyentes estarán en la obligación de cumplir anualmente con la declaración y el pago del Impuesto a la Renta en los plazos y en la forma que indica la normativa tributaria, respecto de los resultados obtenidos en el ejercicio anterior. En este sentido, el artículo 41 de la Ley de

³⁰ Artículo 37 del Código Tributario.

³¹ Artículo 1584 del Código Civil.

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

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

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

Tal como se puede apreciar de la norma antes citada, el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta, es la manera o forma establecida en la Ley para cumplir con la obligación de declarar y pagar el Impuesto a la Renta, mientras que, el pago anticipado del impuesto a la renta, se refiere a los casos en los que se prevé el pago de una obligación impositiva antes de la fecha ordinaria; en este sentido la Ley de Régimen Tributario Interno, manifiesta: “En el caso de la terminación de las actividades antes de la finalización del ejercicio impositivo, el contribuyente presentará su declaración anticipada del impuesto a la renta. Una vez presentada esta declaración procederá el trámite para la cancelación de la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes o en el registro de la suspensión de actividades económicas, según

corresponda. Esta norma podrá aplicarse también para la persona natural que deba ausentarse del país por un período que exceda a la finalización del ejercicio fiscal."³². (El subrayado me corresponde).

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

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

³² Artículo 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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

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

1.2.5. Naturaleza Jurídica del Anticipo del Impuesto a la Renta

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

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

1.2.6. Declaración y pago del Impuesto a la Renta

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

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

Al respecto, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 72, establece los plazos para declarar y pagar el Impuesto a la Renta.

Respecto del pago del anticipo, la norma tributaria indica: *“El anticipo, 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...”*³³

³³ *Ibíd*em, literal c).

En este sentido, el señalado Reglamento, en su artículo 77, establece las cuotas y plazos para el pago del anticipo:

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

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

b) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal b) del artículo precedente, un valor equivalente al anticipo determinado por los sujetos pasivos en su declaración del impuesto a la renta menos las retenciones de impuesto a la renta realizadas al contribuyente durante el año anterior al pago del anticipo, y en el caso de accionistas, partícipes, socios u otros titulares o beneficiarios de derechos representativos de capital, menos el crédito tributario por el impuesto pagado por la sociedad que distribuye dividendos, hasta los límites establecidos para el mismo.

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

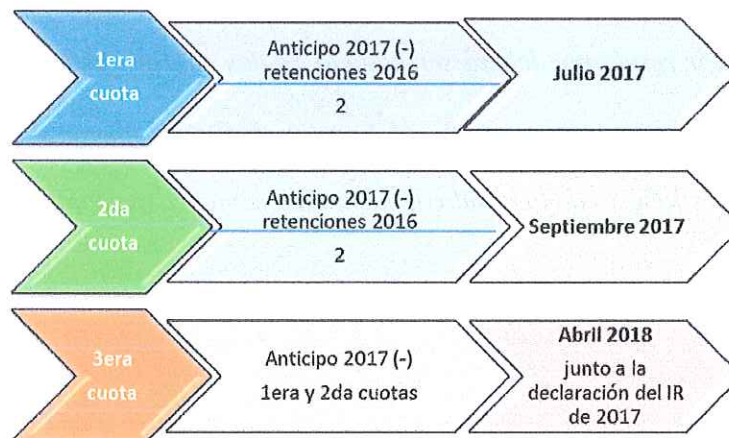
Primera y segunda cuota (50% del anticipo).

Si el noveno dígito es fecha de vencimiento (hasta el día)

| 1ra. Cuota | | 2da. Cuota | |
|------------|-------------|------------|------------------|
| 1 | 10 de julio | 1 | 10 de septiembre |
| 2 | 12 de julio | 2 | 12 de septiembre |
| 3 | 14 de julio | 3 | 14 de septiembre |
| 4 | 16 de julio | 4 | 16 de septiembre |
| 5 | 18 de julio | 5 | 18 de septiembre |
| 6 | 20 de julio | 6 | 20 de septiembre |
| 7 | 22 de julio | 7 | 22 de septiembre |
| 8 | 24 de julio | 8 | 24 de septiembre |
| 9 | 26 de julio | 9 | 26 de septiembre |
| 0 | 28 de julio | 0 | 28 de septiembre |

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

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



Este anticipo, que constituye crédito tributario para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, será pagado en las fechas antes señaladas, sin que, para el efecto, sea necesaria la emisión de títulos de crédito ni de requerimiento alguno por parte de la Administración.

El anticipo determinado por el declarante que no fuere pagado dentro de los plazos previstos en este artículo, será cobrado por el Servicio de Rentas Internas mediante acción coactiva, de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario.

Adicional el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 78 establece los casos en los que se puede solicitar exoneración o reducción del anticipo:

“Hasta el mes de junio de cada año los contribuyentes referidos en la letra a) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, podrán solicitar a la correspondiente Dirección Zonal del Servicio de Rentas Internas la exoneración o la reducción del pago del anticipo del impuesto a la renta hasta los porcentajes establecidos mediante resolución dictada por el Director General, cuando demuestren que la actividad generadora de ingresos de los contribuyentes generarán pérdidas en ese año, que las rentas gravables serán significativamente inferiores a las obtenidas en el año anterior, o que las retenciones en

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

Por su parte, los contribuyentes referidos en la letra b) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, podrán solicitar al Servicio de Rentas Internas la devolución de lo pagado por concepto de anticipo del impuesto a la renta conforme lo establecido en el segundo inciso de la letra i) del numeral 2 del artículo 41 antes mencionado, solicitud que deberá ser atendida por la Administración Tributaria en un plazo máximo de 90 días, luego de lo cual se generarán los intereses que correspondan.

En ningún caso el valor sujeto a devolución podrá ser mayor a la diferencia entre el anticipo pagado y el impuesto causado.

Se entenderá que los sujetos pasivos han sufrido una afectación económica significativa cuando estos tengan que pagar un anticipo mayor al tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general o por segmentos.

La Administración Tributaria deberá, hasta el 31 de mayo de cada año, emitir la resolución de carácter general que establezca el tipo impositivo efectivo promedio, al que hace referencia la letra i) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno..

Reparos Especiales para el Pago del Anticipo de Impuesto a la Renta

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

Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción y el Servicio de Rentas Internas³⁴

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

³⁴ *Ibidem*, literal b).

reactivación, estarán obligadas a pagar anticipos desde la fecha en que acuerden su reactivación. ³⁵

Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con proyectos productivos agrícolas de agro forestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, estarán exonerados del anticipo del impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados que sean fruto de una etapa principal de cosecha.

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. ³⁶

Devolución del Crédito Tributario y del Anticipo

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

- *Si no existiese impuesto a la renta causado o,*

³⁵ *Ibíd*em, literal g).

³⁶ *Ibíd*em, literal k), l)

- *Si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones.*³⁷

El contribuyente podrá 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.

Respecto de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, es materia de devolución lo pagado indebidamente o en exceso proveniente de las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta que le han efectuado al contribuyente en el ejercicio. En este sentido, la norma expresa: *“Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:*

i) Por el total de las retenciones que 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;

³⁷ Artículo 79, numeral 1 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

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.*³⁸

1.2.7. Obligación de Determinar el Anticipo y el efecto de su Incumplimiento

La normativa tributaria establece la obligación de determinar el Anticipo de Impuesto a la Renta a los siguientes sujetos pasivos: *“Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente...”*³⁹.

Esta disposición hace que la declaración del Impuesto a la Renta sea independiente a su pago.

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

³⁸ *Ibidem*, literal i, ii).

³⁹ Artículo 41, numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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

d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,

e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca... ”⁴⁰

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

1.2.8. Forma de cálculo del Anticipo de Impuesto a la Renta

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

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

⁴⁰ Artículo 96, numeral 1, literales d) y e) del Código Tributario.

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

$$\begin{array}{r} 50\% \text{ del IR del ejercicio anterior (2015)} \\ - \text{ Retenciones en la fuente del IR del ejercicio} \\ \text{anterior (2015)} \\ \hline = \text{ Anticipo calculado (2016)} \end{array}$$

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

“b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades: Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- *El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.*
- *El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.*
- *El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.*
- *El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta”.⁴¹.*

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

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

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

Para el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta se deben incluir todos los elementos que constituyen el patrimonio, los cuales mencionamos a continuación:

- Capital suscrito: valor del capital que los socios o accionistas se han comprometido en pagar o aportar de acuerdo a la escritura social.
- Capital pagado: es el valor del capital que al momento de la constitución de la sociedad deben pagar los socios y con el que cuenta la empresa desde su inicio.
- Reservas: comprende los valores que por mandato expreso del máximo órgano social, se han apropiado de las utilidades líquidas de ejercicios anteriores obtenidas por el ente económico, con el objeto de cumplir disposiciones legales, estatutarias o para fines específicos. Desde una perspectiva amplia, las reservas son beneficios obtenidos por una

empresa que no se han repartido entre sus propietarios sino que se han ido acumulando con el propósito de fortalecer el patrimonio.

- Resultados acumulados: comprende el valor de los resultados obtenidos en ejercicios anteriores, por utilidades o pérdidas acumuladas.⁴²

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

| RUBRO | DETALLE | Formulario 101 | Formulario 102 |
|-----------------|---|--|----------------|
| | | 2016 | Casilleros |
| | (+) Total Patrimonio Neto (Aún cuando el monto declarado sea negativo) | 698 | 698 |
| | (+) Total depreciación acumulada del ajuste acumulado por revaluaciones y otros ajustes negativos producto de valoraciones financieras excluidos del cálculo del anticipo, para todos los activos (informativo) | 469 | |
| | (-) Total de las revaluaciones y otros ajustes positivos (producto de valoraciones financieras excluidos del cálculo del anticipo, para todos los activos (informativo) | 468 | |
| Patrimonio 0.2% | (+) ORI - Superávit de revaluación acumulado propiedad, planta y equipo * | 616 | |
| | (+) ORI - Superávit de revaluación acumulado activos intangibles * | 617 | |
| | (+) ORI - Superávit de revaluación acumulado otros * | 618 | |
| | (+/-) ORI - Ganancias y pérdidas acumuladas por inversiones en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral | 619 | |
| | (+/-) ORI - Ganancias y pérdidas acumuladas por la conversión de estados financieros de un negocio en el extranjero | 620 | |
| | (+/-) ORI - Ganancias y pérdidas actuariales acumuladas | 621 | |
| | (+/-) ORI - La parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo | 622 | |
| | (+/-) ORI - Otros | 623 | |
| | (-) Efecto de revaluación de activos | | 446 |
| | | Total Patrimonio Neto x 0.2% (Aún cuando el monto declarado sea negativo) | |

Elaborado por Evelin Solano

0.4% del Activo Total.- Están constituidos por los objetos de valor que posee la empresa. Se clasifica en activos corrientes (caja, bancos, inventario, materias primas, insumos, etc.); activos fijos (propiedad, planta y equipos); activos diferidos (propiedad intelectual, gastos pre operacionales, etc.) y activos a largo plazo (inversiones, cuentas por cobrar a largo plazo,

⁴² <http://www.actualicese.com>

etc.).⁴³ Para establecer la base del activo total, los contribuyentes deben tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

- En los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.
- Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito, no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.
- Los sujetos pasivos que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, no considerarán en el cálculo del anticipo el valor del terreno sobre el que desarrollen sus actividades.
- Los sujetos pasivos no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.
- Las operadoras de transporte público y comercial legalmente constituidas no considerarán en el cálculo del anticipo, tanto en activos, costos, gastos y patrimonio, el valor de las unidades de transporte y sus acoples con las que cumplen su actividad económica.

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

⁴³ <http://www.infomipyme.com>

| RUBRO | DE TALLE | Formulario 101 2016 | Formulario 102 Casilleros |
|--|---|------------------------|------------------------------|
| Activos 0.4% | (+) Total del activo | | |
| | (-) Deterioro acumulado del valor de cuentas y documentos por cobrar comerciales por incobrabilidad (provisiones para créditos incobrables) corriente no relacionadas locales y del exterior | 316 y 326 | 000 |
| | (-) Deterioro acumulado del valor de cuentas y documentos por cobrar comerciales por incobrabilidad (provisiones para créditos incobrables) no corriente no relacionadas locales y del exterior | 422 y 429 | 000 |
| | (-) Total deterioro acumulado del costo de terrenos en los que se desarrollan actividades agropecuarias (informativo) | 471 | 000 |
| | (-) Total deterioro acumulado del costo de terrenos en los que se desarrollan proyectos inmobiliarios para la vivienda de interés social (informativo) | 473 | 000 |
| | (-) Total depreciación acumulada del ajuste acumulado por revelaciones y otros ajustes negativos producto de valoraciones financieras excluidas del cálculo del anticipo para todos los activos (incluye ciertos ajustes detallados en la Circular) | 469 | |
| | (-) Cuentas y documentos por cobrar comerciales corriente no relacionadas locales | 314 | 316 |
| | (-) Cuentas y documentos por cobrar comerciales corriente no relacionadas del exterior | 316 | 317 |
| | (-) Otras cuentas y documentos por cobrar corrientes - Otras no relacionadas locales | 323 | 320 |
| | (-) Otras cuentas y documentos por cobrar corrientes - Otras no relacionadas del exterior | 324 | 321 |
| | (-) Cuentas y documentos por cobrar comerciales no corrientes no relacionadas locales | 420 | 416 |
| | (-) Cuentas y documentos por cobrar comerciales no corrientes no relacionadas del exterior | 421 | 417 |
| | (-) Otras cuentas y documentos por cobrar no corrientes - Otras no relacionadas locales | 427 | 420 |
| | (-) Otras cuentas y documentos por cobrar no corrientes - Otras no relacionadas del exterior | 428 | 421 |
| (-) Provisión corriente de préstamos financieros por cobrar (con ajustes no relacionados) | 309 | | |
| (-) Provisión no corriente de préstamos financieros por cobrar (con ajustes no relacionados) | 433 | | |
| Activos 0.4% | (-) Impuesto diferido debido por los clientes que el sujeto pasivo tiene en contratos de construcción (con ajustes no relacionados) | 330 | |
| | (-) Total costo de terrenos en los que se desarrollan actividades agropecuarias (excluyendo sus revelaciones o depreciaciones) (informativo) | 470 | 000 |
| | (-) Total costo de terrenos en los que se desarrollan proyectos inmobiliarios para la vivienda de interés social (excluyendo sus revelaciones o depreciaciones) (informativo) | 472 | 000 |
| | (-) Total de las revelaciones y otros ajustes positivos producto de valoraciones financieras excluidas del cálculo del anticipo para todos los activos (incluye ciertos ajustes detallados en la Circular) | 469 | |
| | (-) Efectos de revelación de ajustes | | 446 |
| | (-) Ajustes por impuestos corrientes - Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (ICF) | 331 | 323 |
| | (-) Ajustes por impuestos corrientes - Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (IVA) | 332 | 324 |
| | (-) Ajustes por impuestos corrientes - Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (RNTA) | 333 | 323 |
| | (-) Ajustes por impuestos corrientes - Otros | 334 | |
| | (-) Ajustes por impuesto diferido - Por diferencias temporales | 434 | 445 |
| | (-) Ajustes por impuesto diferido - Por pérdidas tributarias sujetas a amortización en períodos sucesivos | 435 | 445 |
| | (-) Ajustes por impuesto diferido - Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (ICF) | 436 | 445 |
| | (-) Ajustes por impuesto diferido - Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (Impuesto al Ingreso) | 437 | 445 |
| | (-) Ajustes por impuesto diferido - Otros | 438 | 445 |
| (-) Activos monetarios - Para las organizaciones del sector financiero popular y solidario sujetas al control de la SEPS y las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda | | | |
| Total Activos 0.4% | | | |

Elaborado por Evelin Solano

Fuente., SRI

0.4% de los Ingresos gravables.- Cuando una empresa vende un producto o un servicio, recibe la compensación correspondiente y a esa compensación, expresada en términos de contabilidad, se le llama ingreso.⁴⁴ En este rubro no se incluirán aquellos ingresos que estén exentos del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁴⁴ Hargadon, Bernard. Múnera, Armando. Principios de Contabilidad, cuarta edición, Editorial Norma, Bogotá, 1999. Pág. 40.

Para el caso específico de comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, existe un tratamiento especial respecto a la forma de cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta: “... el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente.”⁴⁵

Para el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta, de los ejercicios 2017 al 2019, se excluirán de la parte de los ingresos los obtenidos en dinero electrónico y de la parte de los costos y gastos aquellos realizados con dinero electrónico.

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

| | | | |
|------------------------|---|------|------|
| Ingresos gravados 0.4% | (+) Total ingresos | 6999 | 6999 |
| | (-) Dividendos exentos y efectos por método de participación (valor patrimonial proporcional) | 804 | 804 |
| | (-) Otras rentas exentas e ingresos no objeto de impuesto a la renta | 805 | 805 |
| | (-) Exoneración por tercera edad (PN) | | 776 |
| | (-) Exoneración por discapacidad (PN) | | 777 |
| | Total Ingresos x 0.4% | | |

Elaborado por Evelin Solano

Fuente., SRI

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

⁴⁵ Artículo 41, numeral 2, literal j) de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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

Gasto: desembolso, egreso o erogación que se consume corrientemente, es decir, *en el mismo período en el cual se causa, o un costo que ha rendido su beneficio.*⁴⁶

Es importante señalar que la normativa tributaria establece incentivos en la forma de cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta, para aquellos contribuyentes que generen nuevos empleos, incrementen los salarios o adquieran activos que sean destinados a mejorar la productividad y la innovación tecnológica; en este sentido establece: “...*Para efecto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta, se excluirá los montos que correspondan a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica, y en general aquellas inversiones y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del impuesto a la renta que reconoce el Código de la Producción para las nuevas inversiones, en los términos que establezca el reglamento*”.⁴⁷

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

⁴⁶ <http://www.portalpymes.com>

⁴⁷ Artículo 41, numeral 2, literal m) de la Ley de Régimen Tributario Interno.

| RUBRO | DETALLE | Formulario 101 2016 | Formulario 102 Casilleros |
|--|--|------------------------|------------------------------|
| Costos y gastos deducibles de impuesto a la renta (0.2%) | (+) Total costos y gastos. | 7999 | 7999 |
| | (+) 15% Participación a trabajadores. | 803 | 803 |
| | (-) Gastos no deducibles locales. | 806 | 807 |
| | (-) Gastos no deducibles del exterior. | 807 | 808 |
| | (-) Gastos incurridos para generar ingresos exentos y gastos atribuidos a ingresos no objeto de IR | 808 | 809 |
| | (-) Participación trabajadores atribuibles a ingresos exentos. | 809 | 810 |
| | (-) Costos y Gastos deducibles incurridos para generar ingresos sujetos al IR único. | 813 | 818 |
| | (-) Gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a mejorar la productividad e innovación tecnológica, y en general las inversiones y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del IR que reconoce el COPCI. | | |
| | Total Costos y Gastos x 0.2% | | |

Elaborado por Evelin Solano

Fuente., SRI

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

CAPÍTULO II

2. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA

El Anticipo de Impuesto a la Renta merece ser analizado con detenimiento debido a las reformas que en el tiempo ha sufrido con el objeto de adecuarlos a las realidades que enfrenta. Como veremos a continuación, el legislador ecuatoriano ha hecho del anticipo mínimo del Impuesto a la Renta una de las figuras con mayor número de cambios y reformas, precisamente con el fin de corregir (o al menos pretender corregir) los errores derivados de su aplicación.

2.1. Anticipo de Impuesto a la Renta - período 2011

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

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

ampliado, previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción y el Servicio de Rentas Internas.”

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

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

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

De acuerdo con el literal j), las comercializadoras y distribuidoras de combustible, tendrían un tratamiento especial respecto de la forma de cálculo del anticipo, reemplazando el 0.4% de los ingresos gravados por el **0.4% del total del margen de comercialización**.

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

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

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

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

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

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

Para efecto del cálculo del Anticipo del IR, se excluirán los montos que correspondan a gastos incrementales por:

- Generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial;
- Adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica; y,
- En general aquellas inversiones y gastos relacionados con los beneficios tributarios para el pago del IR que reconoce el Código de la Producción para las nuevas inversiones.

2.2. Anticipo de Impuesto a la Renta - período 2012

1. Las instituciones financieras privadas (IFIs) y compañías emisoras y administradoras de tarjetas de crédito, sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, excepto las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda, **pagarán el 3% de los ingresos gravables del ejercicio anterior**; este porcentaje, podrá ser reducido en casos justificados por razones de índole económica o social, mediante Decreto Ejecutivo, hasta

el 1%, en forma general o por segmentos, previo informe del Ministerio encargado de la política económica y del Servicio de Rentas Internas.

2. Las organizaciones del sector financiero popular y solidario sujetas al control de la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria y las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda, no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.

Personas no obligadas al pago del Anticipo de IR

Sociedades constituidas a partir del 2011, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, pagarán el anticipo únicamente después del 5to año de operación efectiva.

Sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior.

Sociedades cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades.

Sociedades en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.

Actividad económica relacionada con proyectos productivos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, estarán exonerados del pago del anticipo durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.

Actividad económica relacionada con el desarrollo de proyectos de software o tecnología, y cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, estarán exonerados del anticipo durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.

2.3. Anticipo de Impuesto a la Renta - período 2013

En el Registro Oficial No. 15 del 14 de junio del 2013, se publicó el Decreto Ejecutivo No. 10, por medio del cual se disminuyó el porcentaje del 3% correspondiente a la tarifa para el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta 2013 para las entidades financieras, establecido en el artículo 41, número 2, letra n) de la Ley de Régimen Tributario Interno, a los siguientes porcentajes:

Una tarifa del 1%, para los segmentos de:

- Bancos privados pequeños (activos inferiores a \$ 250 millones); y;
- Sociedades financieras pequeñas y muy pequeñas.

Una tarifa del 2%, para los segmentos de:

- Bancos privados medianos y grandes (activos superiores a \$ 250 millones y \$ 1,500 millones, respectivamente);
- Sociedades financieras grandes y medianas; y,
- Compañías emisoras y administradoras de tarjetas de crédito.

Cabe recalcar que dicho porcentaje fue reducido, para el ejercicio 2013 y en adelante, de no existir reforma posterior, previo informe del Ministerio encargado de la política económica y del SRI, luego de analizar que la medida está debidamente justificada por razones de índole económica o social, según requiere la Ley.

En el Registro Oficial No. 059, del 15 de agosto de 2013, se publicó la Circular del SRI No. NAC-DGECCGC13-00007, dirigida a las personas naturales y sucesiones indivisas

obligadas a llevar contabilidad y a las sociedades, a través de la cual la Administración Tributaria procedió a remitir los conceptos, campos y casilleros a ser considerados para efectos de la determinación y cálculo del Anticipo de Impuesto a la Renta.

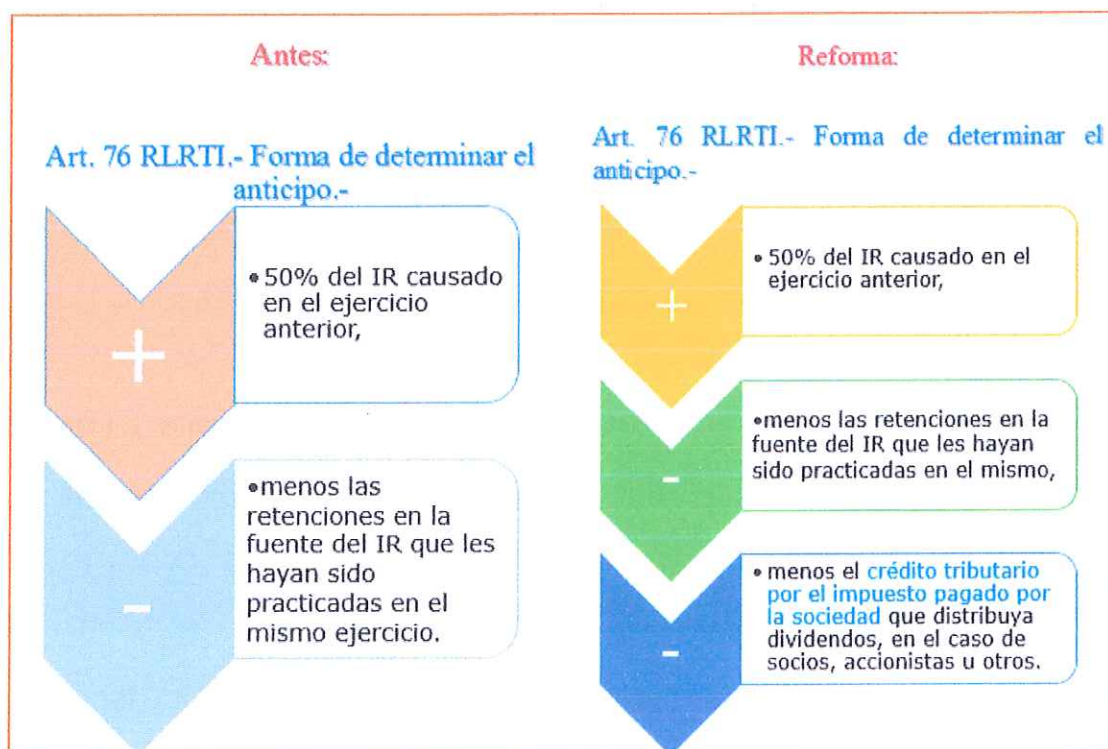
Así mismo, dicha circular recuerda a quienes realicen actividades de comercialización y distribución de combustibles (sector automotor), que el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de IR será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente.

Finalmente, señala que para las instituciones financieras privadas (IFIs) y compañías emisoras y administradoras de tarjetas de crédito, sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, excepto las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda, pagarán el 3% de los ingresos gravables del ejercicio anterior; este porcentaje, podrá ser reducido en casos justificados por razones de índole económica o social, mediante Decreto Ejecutivo, hasta el 1%, en forma general o por segmentos, previo informe del Ministerio encargado de la política económica y del SRI.

2.4. Anticipo de Impuesto a la Renta - período 2014

Cambios en la determinación del Anticipo para personas naturales no obligadas a

llevar contabilidad:



Elaborado por Evelin Solano

Excepciones al cálculo del anticipo

- ✓ Se excluirá de los **rubros correspondientes a activos, costos y gastos deducibles de IR y patrimonio**, cuando corresponda; los montos referidos 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 nuevas y productivas y gastos efectivamente realizados,

relacionados con los beneficios tributarios para el pago del IR que reconoce el COPCI para las nuevas inversiones.

- ✓ Los contribuyentes que por aplicación de normas y principios contables y financieros generalmente aceptados, mantengan activos revaluados, **no considerarán para efectuar dicho cálculo, el valor del revalúo efectuado**, tanto para el rubro del activo como para el patrimonio, lo cual corrigió el efecto de los reavalúos que afectaba en el cálculo del anticipo por la adopción de las NIIF.

- ✓ **Se podrán excluir otras afectaciones por aplicación de las normas y principios contables y financieros** generalmente aceptados de conformidad con el reglamento.

- ✓ **Proyectos inmobiliarios para la vivienda de interés social**

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias o de desarrollo de proyectos inmobiliarios para la vivienda de interés social, no considerarán para el cálculo del anticipo en el rubro de activos, el valor de los terrenos sobre los que desarrollen dichas actividades. Siempre y cuando éstos se encuentren debidamente calificados como tales por la autoridad nacional en materia de vivienda (Art. 72 RLRTI).⁴⁸

⁴⁸ Código Orgánico Monetario y Financiero (Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 332 del 12 de septiembre de 2014)

✓ **Comercialización o distribución de bienes y servicios**

Las sociedades, las sucesiones indivisas y las personas naturales, obligadas a llevar contabilidad, cuyos ingresos se obtengan bajo la modalidad de comisiones o similares, por la comercialización o distribución de bienes y servicios, para efectos del cálculo del anticipo en esta actividad, considerarán como ingreso gravable exclusivamente el valor de las comisiones o similares percibidas directamente, o a través de descuentos o por márgenes establecidos por terceros; y, como costos y gastos deducibles, aquellos distintos al costo de los bienes o servicios ofertados.

Actividades similares a las de comisión: Distribución al por mayor de bienes o servicios en las que el fabricante o quien le anteceda en la cadena de comercialización, reconozca a sus intermediarios un importe, margen o descuento en el valor de la comercialización por estipulaciones contractuales.

El procedimiento para la aplicación de este régimen para comisionistas o similares se establecerá mediante resolución.

Para el cálculo del anticipo de comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables será reemplazado por el 0.4% del total del margen de comercialización correspondiente; respecto a los costos y gastos, se tomarán en consideración aquellos distintos al costo de venta del combustible.⁴⁹

⁴⁹ Art. 76 RLRTI

- ✓ **Ley Orgánica de Incentivos.-** Reformas introducidas por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 405 del 29 de diciembre del 2014, y su respectivo Reglamento, publicado en el tercer Suplemento del Registro Oficial No. 407 del miércoles 31 de diciembre del 2014.

En cuanto al tema en revisión, este proyecto aclaró que:

1. No se considerará en el cálculo del anticipo el revalúo por NIIF, ni en el rubro del activo, ni en el del patrimonio, así como otras afectaciones por aplicación de NIIF.
2. En su reglamento se incluyó:

En el caso de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, que sean accionistas, socios y similares y reciban dividendos, a más de las retenciones en la fuente, se restará del cálculo del anticipo, el monto correspondiente al crédito tributario por el impuesto pagado por la sociedad que distribuya dividendos.

Se define a las actividades de distribución al por mayor de bienes y servicios, como aquellas en las que el fabricante o quien anteceda en la cadena de comercialización, haya reconocido un importe, margen o descuento, a través de un contrato. La aplicación del cálculo especial para distribuidores o comercializadores estará sujeto a un procedimiento a ser establecido por el SRI vía Resolución.

2.5. Anticipo de Impuesto a la Renta - período 2015

- ✓ **Anticipo de IR para microempresas.**- Las sociedades consideradas microempresas pagarán por concepto de Anticipo de IR un monto equivalente al 50% del IR determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente de IR que les hayan sido practicadas en el mismo.

- ✓ **Anticipo de IR como Dinero Electrónico.**- Para el cálculo del Impuesto a la Renta, de los ejercicios 2017 al 2019, se excluirán de la parte de los ingresos los obtenidos en dinero electrónico y de la parte de los costos y gastos aquellos realizados con dinero electrónico.

- ✓ **Ley Solidaria por las Afectaciones del Terremoto - Incentivos para las zonas afectadas.**- Hasta por un año, se encuentran exonerados del ISD y Aranceles Aduaneros, las importaciones efectuadas a favor de contribuyentes que hayan sufrido una afectación en sus activos productivos y que tengan su domicilio en las zonas afectadas.

- ✓ **Anticipo para comisionistas y distribuidores al por mayor.**- En el Suplemento del Registro Oficial No. 709 del 10 de marzo de 2016, se publicó la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000126 emitida por el SRI, en la cual se establecen las normas que regulan y aclaran la forma de cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta para contribuyentes obligados a llevar contabilidad, cuyo giro ordinario del negocio consista en la comercialización o distribución de bienes o servicios, con excepción de los

comercializadores y distribuidores de combustible en el sector automotor, quienes tienen su propio régimen de cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta.

En esta Resolución se establece el procedimiento para la aplicación del régimen de cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta previsto en la letra j) del número 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y en el noveno inciso del artículo 76 de su Reglamento, previsto para sujetos pasivos cuyos ingresos se obtengan bajo la modalidad de comisiones o similares.

- ✓ **Cálculo del Anticipo de IR de comisionistas.-** De conformidad con la técnica contable, los ingresos de los comisionistas constituirán únicamente los valores por comisiones obtenidos directamente, o por medio de descuentos o por márgenes establecidos por terceros, los cuales deberán registrarse en la casilla de "INGRESOS OBTENIDOS BAJO LA MODALIDAD DE COMISIONES" del formulario 101 o 102, según el caso.

Los valores que paguen los clientes a los comisionistas a cuenta del fabricante o prestador del servicio, o de quien le anteceda en la cadena de comercialización, constituirán un pasivo para el comisionista y no un ingreso para el mismo.

En caso que el comisionista haya emitido a sus clientes comprobantes de venta por la totalidad de las operaciones, tales valores se registrarán en las casillas "MONTO TOTAL FACTURADO POR COMISIONISTAS (RELACIONES DE AGENCIA) (INFORMATIVO)" del formulario 101.

De conformidad con la técnica contable, los costos y gastos de los comisionistas no comprenden el costo de los bienes o servicios ofertados en razón de la comisión.

Por lo tanto, quienes realicen actividades de comercialización bajo la modalidad de comisionista, deberán calcular el anticipo de acuerdo al siguiente cuadro:



- ✓ **Cálculo del anticipo de IR de distribuidores al por mayor.**- Cuando los sujetos pasivos que realicen las actividades similares a las de comisión, es decir quienes se dedique exclusivamente a la distribución al por mayor de bienes o servicios, que no realice ventas directas a consumidores finales, mantengan un alto índice de rotación de inventarios y un margen de utilidad bruta bajo con relación al volumen de ventas, en el cálculo del anticipo no considerará el rubro del total de ingresos gravables, sino que directamente utilizará el 0.4% sobre su margen de utilidad bruta.

Respecto a los costos y gastos, se tomarán en consideración aquellos distintos al costo de venta.

Si cumplen las condiciones mencionadas, quienes realicen actividades de comercialización bajo la modalidad exclusiva de distribución al por mayor, deberán calcular el anticipo de acuerdo al siguiente cuadro:



- ✓ **Anticipo para transportistas.-** Las operadoras de transporte público y comercial legalmente constituidas no considerarán en el cálculo del anticipo, tanto en activos, costos, gastos y patrimonio, el valor de las unidades de transporte y sus acoples con las que cumplen su actividad económica.
- ✓ **Instituciones Financieras y privadas y compañías emisoras de tarjetas de crédito.-** Para el cálculo de IR, las instituciones financieras privadas y compañías emisoras y administradoras de tarjetas de crédito, sujetas al control de la Superintendencia de Bancos, deberán considerar lo siguiente:



Sin perjuicio indicado, para efecto del cálculo de los rubros de patrimonio total, total de costos y gastos deducibles, activo total y total de ingresos gravables, se considera lo siguiente en el cálculo del Anticipo de IR:

En los activos de las arrendadoras mercantiles, se incluyen los bienes entregados por ellas en arrendamiento mercantil.

Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, en referencia a los activos, consideran únicamente los que no son de uso personal del contribuyente.

Los derechos fiduciarios registrados por sus beneficiarios, sean estas personas naturales obligadas a llevar contabilidad o sociedades, se consideran activos para el cálculo del anticipo.

Para el caso de sujetos pasivos que se dediquen exclusivamente a las actividades de producción, cultivo, exportación y venta local de banano, no están sujetos al cálculo y pago del anticipo del IR. En aquellos casos en que los contribuyentes tengan actividades adicionales a la producción, cultivo y exportación de banano, para efectos del cálculo del anticipo del IR, no consideran los activos, patrimonio, ingresos, costos y gastos relacionados con las actividades señaladas. En caso de no poder establecerse estos rubros se deberá aplicar un % que será igual al valor que resulte de dividir el total de ingresos gravados no relacionados con el IR único para el total de ingresos gravados.

Serán consideradas las generaciones y reversiones de diferencias temporarias, registradas en la conciliación tributaria, cuando produzcan ingresos gravados y gastos deducibles, excepto cuando estos últimos provengan de amortización de pérdidas tributarias y deducciones adicionales establecidas en la ley. De manera contraria, no serán consideradas para el cálculo del anticipo, las generaciones y reversiones de diferencias temporarias cuando produzcan ingresos exentos o no objeto de IR, o gastos no deducibles.

De no existir hecho generador del IR en el ejercicio fiscal con cargo al que se calcula el anticipo, esto es, de no generarse ingreso gravado alguno en dicho ejercicio fiscal, no se origina la obligación de pago de este anticipo por ese ejercicio.

Los conceptos que se sustraen para el cálculo de las casillas “total depreciación acumulada del ajuste acumulado por revaluaciones y otros ajustes negativos producto de valoraciones financieras, para todos los activos, total de las revaluaciones y otros ajustes positivos producto de valoraciones financieras, para todos los activos, otros resultados integrales acumulados” (formulario 101); y, “efecto de la revaluación de activos” (formulario 102), al ser conceptos que se aplican en razón de la expedición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, deben ser considerados para efectos del cálculo del anticipo a partir del ejercicio fiscal en que entró en vigencia (ejercicio 2015).

Por otra parte, para que el SRI disponga la devolución del anticipo por un ejercicio económico cada trienio, el caso fortuito o fuerza mayor, por la que se haya visto afectada

gravemente la actividad económica del sujeto pasivo, en el ejercicio económico respectivo, debe ser:

- a) Inimputable, es decir, que provenga de una causa enteramente ajena a la voluntad del sujeto pasivo.
- b) Imprevisible, esto es, que el sujeto pasivo no haya podido prever el evento dentro de sus cálculos ordinarios y corrientes.
- c) Irresistible, es decir, que no se haya podido evitar, ni aun en el caso de haberse implementado las medidas necesarias para el efecto.⁵⁰

2.6. Anticipo de Impuesto a la Renta - período 2016

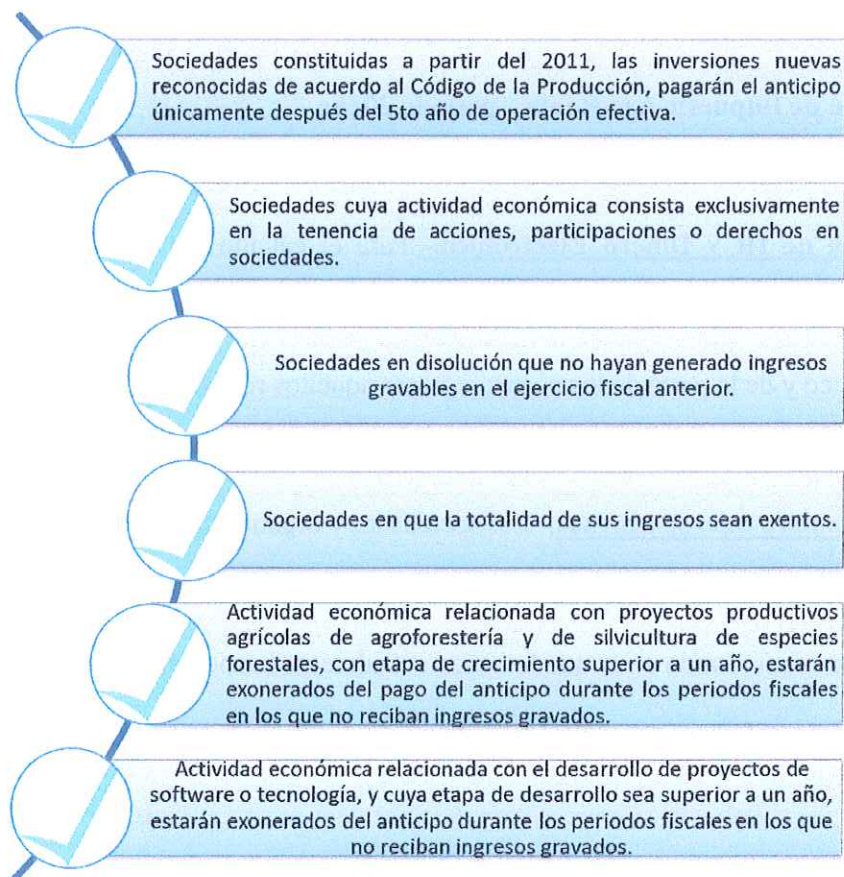
- ✓ **Anticipo de IR y Dinero Electrónico.**- Para el cálculo del Anticipo del IR, de los ejercicios 2017 al 2019, se excluirán de la parte de los ingresos los obtenidos en dinero electrónico y de la parte de los costos y gastos aquellos realizados con dinero electrónico.
- ✓ **Anticipo para microempresas.**- Las sociedades y organizaciones de la economía popular y solidaria que cumplan las condiciones de las microempresas, calcularán el Anticipo del IR, de la misma forma en la que lo hacen actualmente las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad:

⁵⁰ Circular No. NAC-DGERCGC15-00000014 emitida por el SRI y publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 660 del 31 de diciembre de 2015

Un monto equivalente al 50% del IR determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente de IR que les hayan sido practicadas en el mismo.

- ✓ **Anticipo para transportistas.**- Las operadoras de transporte público y comercial legalmente constituidas no considerarán en el cálculo del anticipo, tanto en activos, costos, gastos y patrimonio, el valor de las unidades de transporte y sus acoples con las que cumplen su actividad económica.

- ✓ **Personas No Obligadas al Pago del Anticipo**



- ✓ **Devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta.**- El SRI podrá disponer la devolución del anticipo establecido por las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, cuando se haya visto afectada significativamente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económica respectivo y siempre que éste supere el impuesto causado, en la parte que exceda el tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general definido por el SRI mediante Resolución, en la que se podría fijar un tipo impositivo promedio.

La solicitud deberá ser atendida en un máximo de 90 días, luego de lo cual se generarán los intereses que correspondan.

Se entenderá que se ha sufrido una afectación económica significativa, cuando se deba pagar un anticipo mayor al tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general o por segmentos.

El SRI deberá emitir la resolución que establezca el tipo impositivo efectivo promedio, hasta el 31 de mayo de cada año.

La devolución del anticipo de IR será aplicable respecto del anticipo pagado con cargo al ejercicio fiscal 2016 y siguientes. Para este efecto, el SRI deberá expedir hasta el 30 de junio del 2017 la resolución que establezca el tipo impositivo efectivo promedio de los

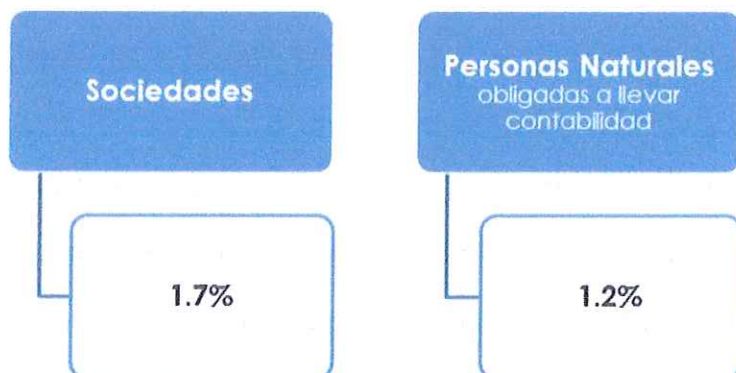
contribuyentes, en la que se podrá también fijar un tipo impositivo efectivo promedio por segmentos.

A través de su página web, el SRI informó este 20 de febrero, que, mediante Resolución No NAC-DGERCGC17-00000121, se establecieron los Tipos Impositivos Efectivos Promedio (TIE) que permiten acceder a la devolución del Anticipo del Impuesto a la Renta del 2016 en adelante:

✓ **Devolución anual del Anticipo de IR:**

La Ley Orgánica de Incentivos Tributarios, publicada el 12 de octubre de 2016, estableció el nuevo beneficio de devolución del excedente del Anticipo de Impuesto a la Renta de forma anual (antes era una vez cada trienio) para los contribuyentes que sobrepasen la tasa impositiva efectiva promedio (TIE) establecida por la Administración Tributaria.

TIE aplicable al ejercicio fiscal 2016:



Procedimiento para la devolución:

Para acogerse a este beneficio, los contribuyentes deben evidenciar en su declaración de Impuesto a la Renta 2016, que presentaron hasta marzo y abril de 2017, lo siguiente:

1. Verificar que el Anticipo pagado con cargo al ejercicio fiscal 2016, sea mayor al Impuesto a la Renta causado del mismo ejercicio.
2. Calcular su TIE individual, que será el resultado de dividir el anticipo pagado con cargo al ejercicio 2016, para el monto que corresponda a la casilla “Total Ingresos”, de la respectiva declaración de IR 2016.
3. Comparar que su TIE individual sea mayor a la Tasa Impositiva Efectiva Promedio (TIE), que para el caso de las sociedades es del 1.7% y para personas naturales es del 1.2%.
4. El valor de la devolución corresponde al excedente entre el TIE individual y el TIE promedio establecido por la Administración Tributaria, sin embargo, en ningún caso el valor de devolución puede ser mayor a la diferencia entre el anticipo pagado y el Impuesto a la Renta causado.

Una vez realizada la declaración de Impuesto a la Renta hasta marzo o abril de 2017, los contribuyentes pueden solicitar su devolución en cualquiera de las oficinas del SRI a nivel nacional, a través del formulario que consta en la página web del SRI.

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

CAPÍTULO III

3. EFECTO DEL CÁLCULO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA EN NEGOCIOS EN TERMINACIÓN

3.1. Análisis del cálculo

Para analizar los efectos del Anticipo del Impuesto a la Renta, se seleccionó a las sociedades en proceso de terminación de actividades, tomando en cuenta los valores declarados por concepto de impuesto a la renta causado así como los del anticipo determinado o calculado.

Es importante analizar las actividades por separado, para de ésta manera tener una idea más clara de los efectos del anticipo de acuerdo al tipo de actividad económica realizada; en este sentido, se ha seleccionado a sociedades que, por su naturaleza, tienen una duración definida y, en muchos casos, que no supera los 5 años; en específico, para esta investigación se trabajará con fideicomisos mercantiles, para lo cual partiremos de la definición de lo que se entiende por éstos:

Fideicomiso mercantil.- *“negocio jurídico en virtud del cual se transfieren uno o más bienes a una persona, con el encargo de que los administre o enajene y que, con el producto de su actividad cumpla la finalidad establecida por el constituyente, ya sea en su favor o en beneficio de un tercero.”*⁵¹

⁵¹ (Rodríguez, 2005, p. 182)

El fideicomiso mercantil es una especie del género llamado negocios fiduciarios, así, el artículo 109 de la Ley de Mercado de Valores de 1998, entiende como tal al *“Contrato por medio del cual una o más personas llamadas constituyentes transfieren de manera temporal e irrevocable, la propiedad de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporales, que existen o se espera que existan, a un patrimonio autónomo, dotado de personalidad jurídica para que la sociedad administradora de fondos y fideicomisos, que es su fiduciaria y que en tal calidad su representante legal, cumpla con las finalidades específicas instituidas en el contrato de constitución, bien a favor del propio constituyente o de un tercero llamado beneficiario.”*

La constitución del patrimonio autónomo es el principal efecto jurídico del contrato del fideicomiso mercantil, que no es otra cosa que el conjunto de derechos y obligaciones destinados a una finalidad específica. Este patrimonio tiene naturaleza individual y separada, es decir que, es distinto de los patrimonios del constituyente, del fiduciario, del beneficiario y de terceros, entre estos últimos se incluyen los demás fideicomisos mercantiles que son administrados por el fiduciario.

Nuestra legislación establece que este patrimonio autónomo gozará de personalidad jurídica y que, además, al formar un ente distinto de las personas que intervienen en él, los acreedores de los partícipes del negocio fiduciario, no pueden ejercer sus acciones sobre los bienes del fideicomiso.

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

El presente análisis se lo realizará considerando tres situaciones:

1. **Anticipo Determinado igual al Impuesto a la Renta Causado**: En este caso, las sociedades tuvieron que pagar el Impuesto a la Renta de acuerdo a la utilidad obtenida o del valor del anticipo determinado, ya que los dos valores son los mismos. No hay afectación del anticipo.

2. **Anticipo Determinado mayor al Impuesto a la Renta Causado**: En ésta situación las sociedades a partir de la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2013, tuvieron que pagar un valor mayor que el obtenido por concepto de Impuesto a la Renta causado, toda vez que el anticipo se convirtió en impuesto definitivo. Podría existir afectación del anticipo, especialmente en aquellas sociedades que se declararon en pérdida o que su Impuesto a la Renta causado fue significativamente inferior al anticipo.

3. **Anticipo Determinado menor al Impuesto a la Renta Causado**: En este caso, las sociedades pagaron el Impuesto a la Renta de acuerdo a la utilidad que obtuvieron en el ejercicio. No existe afectación del anticipo.

Anticipo determinado o calculado en Negocios en Terminación:

Partiendo de que esta investigación se concentra en los negocios que se conducen a través de sociedades conocidas como “accidentales”, debido a que son creados y/o constituidos

para un fin en específico, son éstos en los cuales vamos a analizar el impacto de cumplir con la obligación de determinar el Anticipo de Impuesto a la Renta.

Como se viene analizando, el artículo 41, numeral g de la Ley de Régimen Tributario Interno, señalamos que en el mismo hace mención al tratamiento que deberían seguir y/o aplicar las sociedades que se encuentran en proceso de terminación de sus actividades.

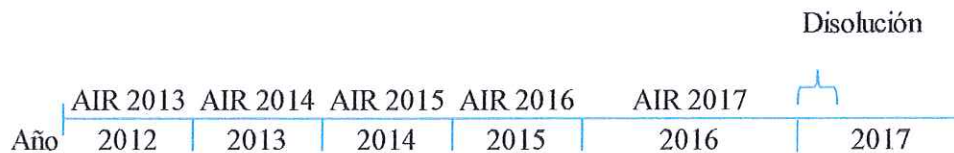
En observancia de lo que nos menciona la ley, no vemos justo que las sociedades en proceso de terminación de actividades que dejan de ser una empresa en funcionamiento, cuando éstas deciden disolverse, deban cumplir con lo que la norma dispone: *“Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos 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. (...)”*.

Este numeral incumple el principio de Negocio en Marcha, puesto que las sociedades deben realizar su giro de negocio en obediencia de su objeto social y periodo de vigencia, lo cual debería evaluarse para cada ejercicio económico, cuya finalidad siempre será presentar resultados positivos (utilidad); para obtener este resultado las sociedades deben generar ingresos, costos, gastos, etc., es decir, rubros propios de la actividad.

En el momento en que una sociedad inicie su proceso de disolución (para mi investigación utilizaré sociedades en proceso de terminación de actividades por cumplimiento del objeto social), no veo correcto, así como tampoco lógico ni justo, que en la declaración anticipada del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se terminan actividades, deba pagarse, en la tercera cuota del anticipo determinado en el periodo anterior, un impuesto a la renta

mínimo (anticipo), del ejercicio corriente en el cual se decide la disolución, puesto que no obedecerá a los resultados de sus “últimas” actividades.

No es coherente que la norma nos delimite a que si no se generaron ingresos gravables el ejercicio anterior al período en el cual se lleve a cabo la disolución, no se estaría exento de la determinación del anticipo. A continuación una línea de tiempo para ejemplificar esta problemática:



Cómo vemos en el gráfico, si una sociedad decide disolverse en el mes de enero del año 2017, se presentan los siguientes problemas:

1. La sociedad sí tuvo ingresos gravables en los ejercicios económicos 2015 y 2016.
2. Al realizar la declaración correspondiente al periodo 2016 (en enero de 2017), tuvo que pagar la tercera cuota del anticipo determinado para el ejercicio corriente (2016).
3. Al realizar la declaración anticipada correspondiente al ejercicio 2017, deberá pagar el anticipo 2017, determinado en la declaración 2016.

Como vemos la norma no guarda coherencia en cuanto a brindar esta exención, únicamente a las sociedades en proceso de disolución.

CAPÍTULO IV

4. CASO PRÁCTICO

FIDEICOMISO INMOBILIARIO ABC

Constituido en la ciudad de San Francisco de Quito, Capital de la República del Ecuador, el día jueves veintiuno (21) de noviembre del año dos mil diez, el cual inicia su actividad económica desde el periodo 2011, en los periodos 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016 declaró el Anticipo de Impuesto a la Renta de los periodos corrientes antes mencionados, de acuerdo a lo que establece la Ley; para este último periodo el FIDEICOMISO se encuentra en proceso de terminación de actividades. Para esto, con fecha 08 de noviembre del 2016, el fideicomiso ha cumplido plenamente con el objeto para el que fue creado, y por lo tanto se inició el proceso de liquidación, el cual culminó con la escritura de liquidación del mismo, con fecha 30 de diciembre del 2016.

A continuación se presentan los estados financieros al 31 de octubre de 2016, aprobados en la Junta del Fideicomiso el 08 de noviembre del 2016, en la que se decidió liquidar el fideicomiso por haber cumplido con su objeto y los estados financieros al 22 de diciembre del 2016 que fueron utilizados para realizar las restituciones de saldos.

Estado de Situación Financiera

| | 31 de octubre del 2016 (fecha en que se decide liquidar) | 22 de diciembre del 2016 (fecha en que se procede con la restitución de saldos) |
|--|---|--|
| | USD | USD |
| <u>Activo</u> | | |
| Activos corrientes | | |
| Efectivo | 16.582 | 1.834 |
| Otras cuentas por cobrar | 809 | - |
| Activos por impuestos corrientes | 68 | - |
| Inventarios | 486.377 | 241.104 |
| Total activos corrientes | <u>503.836</u> | <u>242.938</u> |
| ACTIVOS NO CORRIENTES: | | |
| Activos por impuesto diferido | 49.978 | - |
| Total activos no corrientes | <u>49.978</u> | <u>-</u> |
| Total del activo | <u>553.814</u> | <u>242.938</u> |
| <u>Pasivo y patrimonio</u> | | |
| Pasivos corrientes | | |
| Cuentas por pagar | 120.552 | - |
| Otras cuentas por pagar | 414.170 | - |
| Pasivos por impuestos corrientes | 94 | - |
| Total pasivos corrientes, y total del pasivo | <u>534.816</u> | <u>-</u> |
| Patrimonio | | |
| Aportes | 2.000 | 317.080 |
| Resultados acumulados | 16.998 | (74.142) |
| Total patrimonio | <u>18.998</u> | <u>242.938</u> |
| Total del pasivo y patrimonio | <u>553.814</u> | <u>242.938</u> |

Registro de liquidación ante la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros

El Registro de liquidación ante la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros se encuentra en trámite. Con fecha 28 de diciembre del 2016, se procedió a realizar la declaración anticipada del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, en el cual se determinó un Impuesto a la Renta y un anticipo por un monto de USD\$ 42.978 y USD\$. 48.532

respectivamente, siendo este último el rubro que deben asumir los Constituyentes, debido a que para la declaración del Impuesto a la Renta del el periodo 2017 éste se convertirá en impuesto mínimo, debido a que el fideicomiso, por encontrarse en el proceso de disolución, no generará ingresos en el periodo corriente (2017).

Debido a que el fideicomiso inició su proceso de disolución en el mes de noviembre y según como a la fecha se encuentra la normativa (*art. 41 numeral g de la LRTI*), la sociedad cumplió con determinar el Anticipo de Impuesto a la Renta del año corriente, en función de la renta generada en el ejercicio económico anterior (2016), siendo este el centro de mi investigación. Si bien la norma no guarda relación o no es lógica, en cuanto a determinar un impuesto en función de resultados de períodos anteriores, para pagarlo en un ejercicio en que no desarrollará actividades.

Evidenciamos que las sociedades en proceso de terminación de actividades, presentan el perjuicio del pago del anticipo del período en que ya no desarrollan ninguna actividad.

CAPÍTULO V

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

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

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

De los conceptos estudiados encontramos que la obligación tributaria es el vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y pasivo, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación al verificarse el hecho generador; sin embargo, en los impuestos anticipados nos

encontramos con obligaciones que nacen antes de que el hecho generador se haya configurado, o al menos antes de que se haya completado, ante lo cual, el pago que se ha realizado por concepto de anticipo será ajustado en la declaración final, y por lo tanto, habrá que esperar a que termine el período para constatar si existió o no el elemento material. En el régimen tributario ecuatoriano, el anticipo del Impuesto a la Renta constituye una obligación tributaria accesoria, consistente en una prestación formal exigida por la Ley, en virtud de la cual, se obliga al sujeto pasivo a entregar al sujeto activo una cuantía de dinero, respecto de una obligación impositiva por determinar en un futuro.

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

La evolución normativa del Anticipo del Impuesto a la Renta, desde diciembre del año 2011, ha estado marcada por la presencia de constantes reformas, siendo la del año 2010 la de mayor trascendencia, debido a que el anticipo pagado que no llegue a compensarse con el impuesto causado del ejercicio, se constituye en pago definitivo del Impuesto a la Renta; en definitiva, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no podrán pagar menos por Impuesto a la Renta que lo determinado por anticipo, aunque su impuesto causado haya sido menor, o incluso cuando no exista “renta”.

Del análisis realizado en el presente trabajo, se puede observar que un gran porcentaje de empresas en proceso de terminación de actividades, se han visto afectadas por la fórmula de cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta, toda vez que han tenido que pagar un valor superior por concepto de impuesto debido a que el anticipo determinado resultó superior al impuesto causado del ejercicio. La consecuencia más perjudicial, es que algunos sectores económicos no tendrían la capacidad económica para satisfacer estas obligaciones tributarias, ocasionando problemas en su liquidez y en su patrimonio, a pesar de que obtuvieron utilidades durante el ejercicio, o incluso sin haberlas generado. Estos efectos ocurren en las empresas que tienen un Impuesto a la Renta causado de cero o inferior al anticipo calculado.

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

5.2. Recomendaciones

En vista de las conclusiones a las que he llegado, me permito proponer el siguiente proyecto de reforma legal, respecto a la obligación de la determinación del Anticipo de Impuesto a la Renta por parte de las sociedades en proceso de terminación de actividades.

El objetivo de este estudio, es proponer un cuerpo normativo reformativo, que corrija la norma para la determinación del Anticipo de Impuesto a la Renta. En este sentido, a partir de los resultados obtenidos, se propone la siguiente reforma tributaria:



REPÚBLICA DEL ECUADOR

ASAMBLEA NACIONAL

CONSIDERANDO

Que, la Carta Magna, determina que a la Asamblea Nacional, tiene la facultad de expedir, codificar, reformar y derogar las leyes;

Que, el artículo 261 numeral 5 de la Carta Magna determina la competencia de las políticas tributarias y fiscales;

Que el artículo 300 de la Carta Magna señala que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria;

Que el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del Impuesto a la Renta de acuerdo con las siguientes normas:

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

(...) Las sociedades recién constituidas, 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. (...)”

Que el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece el régimen para la determinación del Anticipo del Impuesto a la Renta por parte de las sociedades en proceso de terminación de actividades.

Que es necesario realizar modificaciones en la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a la determinación del Anticipo de Impuesto a la Renta por sociedades que se encuentran en proceso de terminación de actividades, con el fin de lograr equidad en cuanto al pago del Impuesto a la Renta, para un adecuado ejercicio de las facultades y gestión de la Administración Tributaria, de conformidad con la ley;

En ejercicio de las facultades que le confieren los artículos 120 y 140 de la Constitución de la República del Ecuador, expide la siguiente:

REFORMA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Artículo 1.- Sustitúyase el literal g del art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el siguiente:

Las sociedades en disolución no estarán sujetas a la obligación de determinar el anticipo en el año fiscal en que, con sujeción a la ley que les sea aplicable, se inicie el proceso de disolución o terminación de actividades.

Artículo 2.- Deróguense las normas de igual o menor jerarquía, que se contrapongan a lo dispuesto en la presente Ley.

Artículo 3.- La presente Ley entrará en vigencia de forma inmediata, a partir del ejercicio fiscal corriente, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 11 del Código Tributario, ello en virtud de que, de conformidad con el artículo 3 del mismo Código, las leyes tributarias que no sean en perjuicio de los contribuyentes, si podrán tener efecto retroactivo.

Dado y suscrito en el Distrito Metropolitano de Quito, a los 18 días del mes de mayo de 2017.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

- ALMEIDA Diego, “Curso de Legislación Tributaria Corporativa”, Editorial Ecuador F.B.T. Cía. Ltda., Quito, Primera Edición, 2001.
- AMATUCCI Andrea, “Tratado de Derecho Tributario”, Tomo I, “El Derecho Tributario y sus fuentes”, Bogotá, Temis, 2001.
- BLACIO AGUIRRE Robert; jueves 26 de noviembre del 2009 | 14:52; ABOGADO Y DOCTOR EN JURISPRUDENCIA, DOCENTE DE LA UTPL.
- CABANELLAS Guillermo, “Diccionario de Derecho Usual”, Editorial Heliasta S.R.L, Buenos Aires, 11a Edición.
- CABANELLAS DE TORRES Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Editorial Heliasta S.L.R. Argentina. 2003. Tomo V. Pág. 280.
- CLAVIJO HERNANDEZ Francisco, “Impuesto sobre las Sociedades”, dentro de la obra “Curso de Derecho Tributario”, 17ª edición, Editorial Marcial Pons. Madrid, 2001, p. 14.
- DIAZ Vicente, “Tratado de Tributación Política y economía tributaria”, Tomo II, Vol. 1, Buenos Aires, Astrea, 2004.
- FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS (Universidad de Cuenca), Tesis “Análisis del Impacto de las variaciones del Anticipo del Impuesto a la Renta en Sociedades del Austro periodo 2007-2012”. Julio 2013.
- FERREIRO José, “Curso de Derecho Tributario”, Barcelona, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002. Pág. 54.
- FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero”, vol. 1, Buenos Aires, 6ta edición, Editorial Depalma, 1997.
- GARCÍA Catalina, “Derecho Tributario consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996.
- GARCÍA Catalina, Op. Cit. Pág. 355.

- GARCÍA Marcos, “El principio de capacidad contributiva”, Buenos Aires, Abaco, 2004.
- GULIANI Fonrouge. Impuesto a la Renta. Buenos Aires, Editorial Depalma, 1973. Pág. 501.
- HARGANDON Bernard, MÚNERA Armando, “Principios de Contabilidad”, Bogotá, Editorial Norma, 1997.
- JARACH Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996.
- MONTAÑO César, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, Universidad Andina Simón Bolívar, primera Edición, Corporación Editora Nacional, Quito, 2007.
- PATIÑO Ledesma, Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Tomo I, 1a Edición, Pre imprenta UTP, Loja, pág. 125.
- VILLEGAS Héctor; Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero. Tomo I - Buenos Aires.
- QUERALT, Juan. Op. Cit, pág. 128-129.

Artículos:

El Anticipo de Impuesto a la Renta impacta en las Empresas, Diario El Comercio, martes 31 de agosto del 2010.

DGII - República Dominicana - Educación Tributaria.

Páginas web:

<http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/1166-resumen-histo-del-impuesto-sobre-la-renta.html>

http://www.lataxnet.net/partners/Ecuador/ecuador-informacion_tributaria/

<http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechotributario/2009/10/22/el-tributo-en-el-ecuador>

http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario_entiende.html

<https://prezi.com/pivlumgobeka/la-funcion-de-los-impuestos/>

<http://www.elcomercio.com/actualidad/disolucion-liquidacion-cancelacion-companias-economia.html>

<http://www.actualicese.com>

<http://www.infomipyme.com>

<http://www.portalpymes.com>

Normativa:

Constitución Política del Ecuador, 2008.

Ley de Régimen Tributario Interno.

Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Código Tributario.

Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Código Civil.

Código Orgánico Monetario y Financiero.

Resoluciones:

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

Circular No. NAC-DGERCGC15-00000014 emitida por el SRI y publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 660 del 31 de diciembre de 2015

Circular NAC-DGECCGC15-00000014 24 de diciembre del 2015.

Resolución No NAC-DGERCGC17-00000121 emitida por el SRI el 20 de febrero 2016.

Resolución N°. 117012017RDEV028451 16 de febrero del 2017.

Oficio: 917012013OCON000747 - 6-VI-2013 (E.E. 207, 18-11-2014)
Oficio No. T.1602-SNJ-09-2649 - Quito, 14 de diciembre del 2009.

ANEXOS

Anexo 1

LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LORTI

Capítulo II

INGRESOS DE FUENTE ECUATORIANA

Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

3.1. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.

4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;

6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;

8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;

9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,

10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.

Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.

Resumen:

Impuesto a la Renta Recaudado
TOTAL RECAUDACIÓN (2)

3,946.284
12.226.781

32% Porcentaje de IR respecto al total recaudado al 31-12-16


REPÚBLICA DEL ECUADOR
 DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL,
 IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN

CÉDULA DE CIUDADANA No. **171798636-8**
 APELLIDOS Y NOMBRES **SOLANO PULGARIN EVELIN PAOLA**
 LUGAR DE NACIMIENTO **PICHINCHA QUITO**
 SAN BLAS
 FECHA DE NACIMIENTO **1989-03-08**
 NACIONALIDAD **ECUATORIANA**
 SEXO **F**
 ESTADO CIVIL **SOLTERA**





INSTRUCCIÓN **SUPERIOR** PROFESIÓN / OCUPACIÓN **ESTUDIANTE** V2833V2222

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE **SOLANO ANGEL**
 APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE **PULGARIN MARIA BEATRIZ**
 LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN **QUITO 2012-02-20**
 FECHA DE EXPIRACIÓN **2022-02-20**


 DIRECTOR GENERAL
 FIRMA DEL CIUDADANO



CERTIFICADO DE VOTACIÓN
 ELECCIONES GENERALES 2017
 2 DE ABRIL 2017



005 JUNTA No. **005 - 118** NUMERO **1717986366** CEDULA
SOLANO PULGARIN EVELIN PAOLA
 APELLIDOS Y NOMBRES


PICHINCHA PROVINCIA **CIRCUNSCRIPCIÓN: 2**
QUITO CANTÓN **ZONA: 3**
LA MENA PARROQUIA

