

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
ABOGADA

“Impuesto a Consumos Especiales en Cigarrillos como un
Problema de Ética Tributaria”

MÉLANEE GISSELLE AUZ VACA

DIRECTOR: DR. MIGUEL ÁNGEL BOSSANO R.

Quito, noviembre de 2016.

Quito, 14 de octubre de 2016

Doctor

Íñigo Salvador Crespo

DECANO DE LA FACULTAD JURISPRUDENCIA

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

Ciudad.-

Ref.: Oficio No. 444-SJG-2016

De mi consideración:

Con relación al oficio de la referencia, en el cual se me designa como profesor informante de la disertación de tesis titulada: **"IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES EN CIGARRILLOS COMO UN PROBLEMA DE ÉTICA TRIBUTARIA"** elaborada por la señora **MELANNE AUZ VACA**, previa a la obtención del título de Abogado, con el fin de entregar el informe correspondiente al trabajo de investigación, así como su calificación, me permito manifestar lo siguiente:

El trabajo de investigación elaborado por la señorita estudiante, cumple con los estándares académicos de investigación monográfica. La estudiante utilizó un interesante trabajo académico utilizando un método no solamente descriptivo para su análisis relativa a los problemas de ética tributaria en cuanto a la recaudación del ICE al consumo de este producto (cigarrillos), sino su herramienta principal fue utilizar datos de estadísticas, actores (empresas tabacaleras y consumidores) que señalaron la poca claridad del resultado de la recaudación de este impuesto y el destino que se le da. La postulante hace un ejercicio crítico entorno a la problemática derivada de este impuesto y sus connotaciones no solamente fiscales sino también extrafiscales propias de un tributo como este que busca resolver una externalidad (consumo) con otra externalidad.

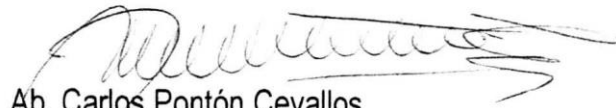
La parte más importante de su trabajo es la comparación en la legislación comparada de varios países (diferencias y semejanzas) con relación al impuesto ecuatoriano. El análisis realizado es enriquecedor al describir correctamente como se compone el tributo en

Recibido 14/10/2016

cuanto a su estructura y cálculo, donde su mixtura en cuanto a la tarifa, permite establecer la dinámica a lo que apuntaría el impuesto, si evidentemente su recaudación reflejaría dicha mixtura.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de **diez SOBRE DIEZ (10/10)**.

Atentamente,



Ab. Carlos Pontón Cevallos

PROFESOR DE LA FACULTAD

Quito, a 14 de octubre de 2016

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

De mi consideración:

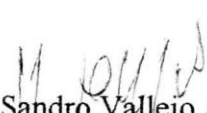
Con relación a su atento oficio No. 444-SJG-16 de 18 de agosto de 2016, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Tesis de Maestría intitulada "**IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES EN CIGARRILLOS COMO UN PROBLEMA DE ETICA TRIBUTARIA**", elaborada por la señorita **MELANIE AUZ VACA**, previo a la obtención del título de abogada, 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 de los impuestos reguladores y en especial el Impuesto a los Consumos Especiales sobre cigarrillos en el régimen tributario ecuatoriano. El planteamiento desde la óptica de la ética tributaria aporta una perspectiva novedosa e interesante y nos introduce en el debate de los fines extrafiscales de la tributación.

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

Rebuto 16/10/2016

A Dios, porque sin él, sin su compañía, fortaleza y misericordia nada es posible.

A mis padres, Sonia Vaca y Hernan Auz que son mi motivación diaria y ejemplo a seguir.

Quiero recompensar en algo, todo lo que han hecho por mí.

A mis hermanos, Solange, Hernán y Lissett, que han sido mis guías en este caminar y a quienes admiro mucho y comparto sus logros y fracasos, los amo muchísimo.

A mis sobrinos, Valentina Alegría y Joaquín Emiliano, que han sido y son una razón más para vivir.

A mi mejor amigo, confidente, compañero y marido, Santiago Ayala, por estar junto a mí todos estos años, ser un gran soporte para concluir esta meta y mentalizador de otras que vendrán.

A Nicolás, por ser mi mayor bendición e impulso.

Antes que nada, gracias a Dios por su infinito amor, sabiduría y fortaleza a lo largo de mi vida y estudios;

A mi madre, a quien admiro tanto que me sobran las palabras para describirla, gracias por enseñarme a amar de verdad, por los principios y valores con los que he sabido llevar mi vida, gracias por ser mi soporte y aliento.

A mi padre, por ser mi héroe, a quien admiro muchísimo por la constancia, perseverancia, organización y pulcritud. Gracias por enseñarme tanto en pocas palabras y con muchos actos.

A mis familiares más cercanos, que de una u otra forma han estado presentes en este caminar, de forma especial a mis tíos Geovany Vaca, Bellita Eríquez y Mariana Auz y mis primos, Maria José, María Fernanda, Gilbert y Diego.

A mis amigos de colegio y a los que he formado a lo largo de este caminar, gracias por su apoyo y aliento.

De corazón, Dios les pague e ¡Infinitas Gracias!

Resumen.

La presente disertación describe la naturaleza y generalidades del Impuesto a los Consumos Especiales en Cigarrillos aplicado en Ecuador. Analiza la legislación y constitución de este impuesto en otros países, así como también las políticas públicas que han implementado para disminuir el consumo de cigarrillo. En este estudio se prevén casos de aplicación concreta del impuesto para enfocarse en el fin extrafiscal que tiene, lo que permite abordar el tema de la ética tributaria con que se maneja este impuesto. La recolección de la información permitió observar las diferentes perspectivas de las empresas tabacaleras, Administración Tributaria y realidad que ocurre en nuestro país respecto a la externalidad negativa que produce el impuesto, que se traduce en las afectaciones a la salud que provoca el consumo de cigarrillo lo que viene a constituir un problema de salud pública. Para esto se revisaron las medidas que ha adoptado el Ecuador para reducir la oferta, demanda y daños que provoca el consumo de cigarrillo, en función al Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para Control de Tabaco. Finalmente, se esbozaron algunas soluciones por medio de políticas públicas que incluyen a las no tributarias.

Palabras Clave:

ICE Cigarrillos, Ética Tributaria, Extrafiscal, Control de Tabaco.

Abstract.

This investigation describes the nature and generalities of the Tax in Cigarettes applied in Ecuador; also, analyzes the legislation, constitution and public politics of this tax in other countries to reduce cigarette consumption. This research provides some concrete cases of this tax in order to focus on its extra-fiscal characteristics, which allows addressing the issue of fiscal ethics. The collection of information permitted to observe the different perspectives of Tobacco Companies, Tax Administration and the reality that occurs in our country according to the negative externality produced by the tax, which translates into the health effects that cause the consumption of cigarettes which is a public health problem. The measure taken by Ecuador to reduce the supply, demand and damages caused by cigarette consumption were reviewed, in accordance with the Framework Convention on Tobacco Control of the World Health Organization. Finally, some solutions were outlined through public politics that include non-taxation.

Keywords:

Cigarettes Tax, Fiscal Ethics, Extra-fiscal, Tobacco Control.

Introducción

Uno de los impuestos que es objeto de estudio del Derecho Tributario, es el **Impuesto a los Consumos Especiales – ICE-**, el mismo que está regulado en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana.

Los cigarrillos son catalogados como consumos especiales, por lo que están gravados con este impuesto. El ICE en cigarrillos tiene una dinámica diferente a la de otros impuestos, en virtud de su fin extrafiscal y no recaudatorio.

Este impuesto ha sido establecido como una medida para prevenir y disminuir el consumo de cigarrillos en función del Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para Control de Tabaco, por lo que su fin gira en torno a la salud. El consumo de este producto provoca que una gran cantidad de personas sufran enfermedades de toda índole y que se vean inmiscuidas en tratamientos curativos que a la postre resultan de gran valor para el Estado. En el capítulo primero se analizarán de forma doctrinaria y legal, las generalidades y naturaleza del Impuesto a Consumos Especiales en Cigarrillos.

Las razones de establecer el Impuesto a los Consumos Especiales -ICE- en cigarrillos han sido muy discutidas por diversos actores con intereses diferentes, por lo que considero necesario hacer un estudio académico, sistemático y detallado de los fines que ha establecido la Administración Tributaria en torno a este impuesto y los resultados que se han visibilizado en la sociedad ecuatoriana.

Este tema es importante, porque el capítulo tercero tratará sobre la ética tributaria, con que se maneja este impuesto por parte de la Administración, contenido relevante en el estudio del Derecho Tributario y del cual no se ha realizado una indagación a profundidad, además se investigará sobre el origen y causas que provocan que el ICE en cigarrillos sea un problema de ética tributaria.

Se brindarán diferentes soluciones por medio de políticas públicas para que el Estado las aplique con el fin primordial de disminuir el consumo de cigarrillos y así salvaguardar la salud y bienestar de las personas.

Tabla de contenido

CAPÍTULO I.....	7
1. Impuesto a los Consumos Especiales en Cigarrillos	7
1.1. Definición	7
1.2. Principios	8
1.2.1. Generalidad	9
1.2.2. Progresividad.....	9
1.2.3. Irretroactividad.....	10
1.2.4. Equidad	10
1.2.5. No confiscatoriedad	11
1.2.6. Legalidad o reserva de ley.....	11
1.2.7. Proporcionalidad	12
1.2.8. Igualdad	13
1.2. 9. Eficiencia.....	14
1.2.10. Simplicidad Administrativa	15
1.2.11. Transparencia	15
1.2.12. Suficiencia Recaudatoria	16
1.3. Naturaleza	16
1.4. Hecho Generador	18
1.5. Sujetos.....	19
Contribuyente.....	20
Responsable solidario	20
Agente de Percepción.....	21
Agente de Retención.....	22
1.6. Tarifa.....	23
1.7. Declaración y Pago	26
CAPÍTULO II.....	30
2. Imposición del ICE en cigarrillos	30
2.1. Legislación Comparada	30
2.1.1. Argentina.....	30
2.1.2. Paraguay.....	31
2.1.3. Noruega.....	32

2.1.4. Uruguay	34
2.1.5. Unión Europea	37
2.2. Casos concretos de cálculo	39
2.3. Fin de la imposición del ICE en cigarrillos por parte de la Administración Tributaria.	41
CAPÍTULO III	46
3. Ética Tributaria	46
3.1. Definición	46
3.2. Principios	48
<i>Benevolencia</i>	48
<i>Transparencia</i>	48
<i>Autonomía</i>	48
<i>Razonabilidad</i>	49
<i>Racionalidad</i>	49
<i>Excelencia</i>	49
<i>Objetiva</i>	49
<i>Reflexiva</i>	49
<i>Beneficencia</i>	49
<i>Justicia</i>	49
<i>No maleficencia</i>	49
<i>Eficacia</i>	50
<i>Eficiencia</i>	50
3.3. Origen y Causas del conflicto	50
3.4. Soluciones por medio de políticas públicas.	54
Conclusiones.....	59
Recomendaciones	60
Bibliografía.....	62
Anexos.....	67
Entrevistas.....	67
Entrevista No. 1.....	67
Entrevista No. 2.....	69
Entrevista No. 3.....	70
Resultados de Encuesta.....	72

Resoluciones sobre ICE cigarrillos desde 2012.....	81
Gráfico 1	24
Gráfico 2.....	53
Tabla 1	25
Tabla 2	29
Tabla 3	35
Tabla 4.....	38

CAPÍTULO I

1. Impuesto a los Consumos Especiales en Cigarrillos

1.1. Definición

Antes de elaborar una definición adecuada sobre este impuesto, es importante determinar su origen.

De manera general, los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejora.

“Los Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general” (Giullani Gomes de Sousa y Valdés Costa, 1967).

Por su parte, Dino Jarach (como se citó en Cucci, 1996), despliega una definición de tributo de la siguiente manera:

“[...] es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria” (Cucci, 1996).

Conforme a lo antes indicado, se deduce que los Tributos, son prestaciones obligatorias en dinero -cualquiera sea la forma de emisión-, exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio a los contribuyentes o particulares, en función de una ley o en el marco de una ley determinada –ordenanzas-, con el fin de financiar el gasto público y satisfacer el interés general, dando origen a relaciones jurídicas de carácter personal reguladas por el derecho público.

Los impuestos son tributos no vinculados, es decir que los pagamos por orden de ley, por hechos ajenos a toda actividad del Estado en relación a los contribuyentes y por los que no recibimos contraprestación o servicio alguno por parte del Estado.

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID (Giullani Gomes de Sousa y Valdés Costa, 1967), define al impuesto como “el tributo cuya obligación tiene como

hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

Conforme a Valdés Costa (2014), el impuesto es considerado como el tributo en excelencia. Tiene como presupuesto un hecho al cual la ley le determina el nacimiento de una obligación y no encuentra límites como ocurre con las tasas y contribuciones, pues el destino del mismo ingresa al Estado sin ningún condicionamiento que pueda afectar la relación jurídica que se torna independiente entre éste y el contribuyente o particular.

El artículo 3 del Modelo de Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015) señala dos factores importantes en torno al impuesto, por un lado la capacidad económica que debe ser tomada en cuenta a la hora de establecer el hecho imponible, que a su vez constituye el límite frente a la obligación de contribuir y por otro lado, la característica de ser tributo no vinculado que hace referencia a la obtención de ingresos fiscales para atender los gastos públicos, mas no a la realización de actividad estatal en beneficio de los contribuyentes.

En lo que atañe a los Impuestos a Consumos Especiales, de acuerdo a nuestra legislación tributaria, son aquellas obligaciones pecuniarias que se aplican a bienes y servicios de procedencia nacional o importada (Código Tributario, 2005).

Por lo que el ICE en cigarrillos, sería una clase de tributo que consiste en una obligación pecuniaria obligatoria de origen legal que se aplica a la importación y venta de cigarrillos.

1.2. Principios

La potestad tributaria estatal contenida en la actividad financiera del Estado tiene como objetivo primordial la recaudación de los ingresos de los ciudadanos para después administrarlos, su fin es satisfacer las necesidades públicas; sin embargo, esta potestad no implica un poder ilimitado sobre los contribuyentes, sino por el contrario, envuelve principios constitucionales tributarios que precisamente la limitan.

Tomando como referencia a Alexy (1997), los principios vienen a ser mandatos de optimización, es decir normas que a más de regular el “*deber ser*” son cumplidas en grados diferentes de acuerdo a las posibilidades reales y jurídicas que se presenten.

En conclusión los principios son parámetros de comprensión, es decir directrices que en sí no plantean soluciones determinantes pero que en su conjunto sustentan al sistema jurídico y por tal regulan la conducta de las personas.

De acuerdo al Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador –CRE (2008), en concordancia con el Art. 5 del Código Tributario (2005), se alude a los siguientes principios:

1.2.1. Generalidad

Para algunos autores este principio constituye una derivación del principio de igualdad, y tiene como fundamento que las leyes tributarias deben ser aplicadas para todas las personas y no referirse a un determinado grupo; en otras palabras, si una persona se encuentra en las condiciones previstas por la ley para el pago del impuesto, debe cumplir, no admitiendo que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.

En este sentido, Héctor Villegas (2001) sostiene que este principio no se trata exactamente de que todos deben pagar el tributo, sino más bien, de que nadie debe ser exonerado del pago del mismo por razones de índole personal.

Sin embargo, este mandato de optimización podría verse infringido cuando se expidan leyes que beneficien a determinadas personas por razones de orden económico social, como ocurrió con la Ley Especial de Reactivación Económico Social del Austro (1995), promulgada por el desastre de la Josefina.

Por otra parte, la generalidad se traduce en el conocimiento y comprensión que deberían tener todas las personas, sin importar el grado de preparación o asesoramiento, acerca de la existencia, declaración y pago del tributo.

1.2.2. Progresividad

Se lo conoce también como principio de solidaridad, se traduce en que a medida que crece la riqueza gravada, crece la alícuota gravada.

Para Durango (2009) este principio va acorde con lo que él llama “acrecimiento patrimonial de los obligados” y lo expresa como “que pague más quien tiene más”.

La Constitución (2008) prioriza a este impuesto, en cuanto es el principal mecanismo de redistribución de la riqueza, lo que implica que la recaudación de tributos afecte más a quien tiene más recursos y premie o incida de menor forma a quien tiene menos.

1.2.3. Irretroactividad

De manera general, este principio hace alusión a la aplicación de la ley en el tiempo y que en materia tributaria rige para el futuro, así lo confirma el Art. 11 del Código Tributario (2005) de acuerdo a su última reforma en abril de 2016:

“Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores” (lo subrayado me pertenece).

La irretroactividad hace referencia a que las leyes una vez hayan sido promulgadas rigen hacia adelante, para lo venidero, de esta forma se evita provocar perjuicios de cualquier índole al contribuyente que se originan por una regresión al pasado.

Sin embargo, no olvidemos que en materia penal, las leyes son retroactivas si favorecen al infractor, principio que también se aplica en materia tributaria respecto de delitos fiscales.

1.2.4. Equidad

Está íntimamente relacionado con el trato justo que deben recibir todos los contribuyentes en el sistema tributario. Existen dos acepciones respecto a este principio, el uno es la equidad horizontal que se refiere al tratamiento similar que deben obtener aquellos individuos que están en situaciones objetivas similares, evitando cualquier tipo de discriminación, mientras que el otro es la equidad vertical que de manera general toma en consideración tres aspectos que son: mayor capacidad de pago, mayor nivel de bienestar económico y quien recibe mayores prestaciones del Estado.

Durango Vela (2009) concibe a este principio como el “sentimiento natural de la justicia”, es decir, dar a cada uno lo que corresponda de manera justa e igualitaria. Este autor

establece dos acepciones que giran en torno a este impuesto, por un lado el pago debido o justa medida del tributo, lo que conlleva la conciencia del deber cumplido no sólo con el Estado sino también con la sociedad al formar parte de ella, y por otro lado la labor de la Administración en tratar a todos los contribuyentes de igual forma sin privilegiar a nadie.

1.2.5. No confiscatoriedad

Este principio guarda estrecha relación con el derecho de uso, goce y disposición del derecho de propiedad que está consagrado en nuestro ordenamiento jurídico.

Por este principio, el Estado no puede coartar o privar del derecho de propiedad a las personas como consecuencia del no pago de los tributos, ya que se estaría violando un derecho con rango constitucional.

Este principio hace alusión al deber que tiene el legislador de observarlo al momento de expedir una ley, puesto que la carga del tributo no debe ser tan alta ni excesiva, justamente para no perjudicar la fuente de riqueza y patrimonio del sujeto pasivo.

Conforme lo afirma el Dr. Felipe Iturralde (2003), “el gravamen no puede exceder la capacidad económico-financiera del contribuyente, ni ser desproporcionado respecto de la magnitud de la operación gravada”.

1.2.6. Legalidad o reserva de ley

El principio de legalidad también conocido como “principio de reserva de ley” (Troya, 2014) establece que no se puede aplicar una imposición o tributo, sin que una ley previamente lo haya establecido, conforme lo determina el Art. 301 de la CRE (2008):

“Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

En virtud de este principio, que rige no solo a materia tributaria sino a varias ramas del derecho, el único modo de manifestación del poder tributario en sus aspectos esenciales es a través de leyes emanadas del organismo constitucionalmente competente.

Según el Art. 4 del Código Tributario (2005) “las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones”.

Por su parte Dino Jarach (como se citó en Ross, 2009) sostiene que este principio es el resultado del encuentro y combinación de otros dos, por un lado el principio “nullum tributum sine lege” que establece que no hay tributo sin ley que lo haya previamente establecido; y por otro lado el aforismo anglosajón de “no taxation without representation” que se refiere a la facultad de la que los representantes del Estado se encuentran investidos, por delegación misma de los ciudadanos, para expedir normas a través de las cuales se crean tributos, para financiar los gastos públicos del Estado.

En conclusión la legalidad no solo es un principio sino que también, constituye un valor del Estado Constitucional de Derecho, que para el campo tributario busca asegurar bajo reglas jurídicas claras la participación democrática en el proceso de imposición.

Con la vigencia de este principio se puede pensar que al tributo se le antepone la condición de contar con una ley para incidir en el patrimonio o en la libertad de los administrados, pero una ley adoptada por quien deba hacerlo, en la forma que deba hacerlo y de acuerdo a las exigencias de la organización del Estado.

1.2.7. Proporcionalidad

Según Héctor Villegas (2001) este principio exige que la obligación tributaria sea fijada “en proporción” a la capacidad contributiva de la persona, caso contrario no existiría. Lo que se busca es que el aporte no resulte “desproporcionado”. Villegas hace alusión a la proporcionalidad graduada que implica lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes con relación a la capacidad de tributar de los habitantes incluso afirma que hasta finales del siglo XIX, la gran mayoría de sistemas tributarios y fiscales se basaban en la proporcionalidad, pero las tendencias modernas han admitido la progresividad, considerando que contribuye a la distribución de la renta con sentido igualitario.

Por su parte, Patiño Ledesma (2005) sostiene que este principio se relaciona con la aplicación de la denominada justicia tributaria, que obliga a que la imposición se establezca en función de la capacidad de pago de los ciudadanos, lo que provoca que un

sistema tributario a más de ser efectivo constituya un limitado mecanismo de redistribución de la riqueza.

Este principio también hace referencia a la importancia de establecer las consecuencias que va a tener el tributo en todos los ámbitos, después de su expedición, así como las causas que motivaron a establecerlo.

En conclusión este principio impone que la carga impositiva sea mayor para quien tiene mayores posibilidades y pueda soportarlo.

1.2.8. Igualdad

Este principio prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica y en forma desigual a aquellos que se encuentran en situación económica diferente, es decir que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas (Bravo, 2010). Hace alusión al trato en igualdad de condiciones que deben recibir los contribuyentes o particulares del sistema tributario, sin distinción alguna en cuanto a raza, color, etnia, idioma.

Según Uckmar (2002) la igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos:

- En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, etnia o religión; de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal.
- En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, teniendo como base la capacidad contributiva de cada uno.

El principio de igualdad se traduce en el deber establecido en la ley de tratar por igual a todos los que se encuentren en las mismas circunstancias prohibiendo excepciones y privilegios. Por ello se toman en cuenta los siguientes postulados a) todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben tener idéntico tratamiento; b) la clasificación en diversas categorías debe fundarse en diferencias reales; c) la clasificación debe excluir cualquier discriminación arbitraria e injusta dirigida hacia determinadas personas; d) la diferencia debe implicar una justa igualdad a la luz de la

equidad; e) la diferencia debe respetar la uniformidad y la generalidad del tributo (Uckmar, 2002).

Adam Smith desarrolló ampliamente el principio de igualdad y justicia en su libro “*La Riqueza de las Naciones*”, donde expresa la relevancia de la renta que soporta los gastos de defensa de la sociedad. Él postulaba a la igualdad y proporcionalidad considerando que las imposiciones que se hagan a las personas deben responder a la realidad de sus ingresos y sostenía que:

“Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado”
(Smith, trad. 1776/1794).

La igualdad que proponía Smith (1776/1794) estaba estrechamente ligada a la certidumbre, en virtud de que para el contribuyente debía quedar claro el tiempo de cobro del tributo, la forma de pago, la cantidad; caso contrario, el individuo quedaba bajo el poder del Gobierno para someterse al poder del recaudador de tributos que se aprovechaba de la incertidumbre de la contribución.

1.2. 9. Eficiencia

Conforme lo afirma Durango Vela (2009) este principio va dirigido a la Administración Tributaria, en cuanto busca que la participación estatal actúe en forma activa para así alcanzar una mejor y correcta recaudación, al menor costo posible. Para él debe observarse que la administración del tributo no resulte desproporcionada al producto final, que las tarifas del tributo sean las adecuadas para así evitar la evasión del tributo y propender al pago voluntario del mismo sin coacción por parte del Estado, y que la seguridad jurídica para con los contribuyentes sea la que prime todas las actividades de la Administración Tributaria.

Según Jarrín Barragán (1989) en su tesis, afirma que eficiencia significa “que los recursos obtenidos a través de los ingresos tributarios puedan cubrir con holgura y de manera permanente los gastos en los que incurre el Estado”.

Por tal, en el campo tributario, la eficiencia se traduce en la capacidad de la Administración Tributaria para solventar las necesidades de los particulares o

contribuyentes –obtención de mayor resultado- optimizando recursos. La eficiencia también se materializa en el diseño de leyes tributarias de acuerdo a la competencia establecida en el Código Tributario.

1.2.10. Simplicidad Administrativa

Constituye una innovación en nuestra Constitución actual ya que se vincula de forma directa con la gestión de la Administración Tributaria, atacando primordialmente a la complejidad de los trámites al pagar el tributo y por tal la certeza del contribuyente respecto al pago. Este principio hace referencia a la obligación que tiene el legislador de proveer de herramientas suficientes para que la Administración Tributaria cuente con los medios necesarios que le permitan desarrollar sus diferentes facultades de forma simple, ágil, sin trabas, ni pérdidas de tiempo.

Los actores Queralt, Lozano y Poveda (2008) aluden una frase que contiene a este principio “lo útil en materia tributaria no es que la Administración actúe de prisa, sino que actúe bien: no es cumplir un programa, sino que este sea justo”.

1.2.11. Transparencia

Este principio cumple una función importante en todo el bagaje estatal y más aún en el tributario, puesto que impone un sistema de control y de tutela de la ética pública en cuanto al cobro de tributos.

La doctrina en general, concibe a la transparencia como un principio que debe asentarse en un sistema de control preventivo eficaz, que implica una rendición de cuentas de forma periódica y clara por parte de la Administración Tributaria, no sólo de lo recaudado sino también del destino del gasto público, es decir el fin que tuvo la recaudación de los diferentes pagos realizados por los contribuyentes.

Este principio no solo hace referencia a la obligación que tiene la administración de crear los mecanismos idóneos de información para que los contribuyentes conozcan del destino final de sus pagos, sino también a que todo debe estar reglado, de manera que cualquier persona pueda entender el tributo para pagarlo.

Por su parte la Corte Constitucional, dentro de la Sentencia Interpretativa No. 0001-09-SIC-CC (2009) manifestó que la “(...) transparencia constituye un deber específico,

relacionado con la moralidad, fidelidad, y claridad que debe presidir toda actividad del sector público”.

1.2.12. Suficiencia Recaudatoria

Significa que el Estado a través de su potestad y ejerciendo su actividad financiera, busca aumentar los tributos.

Este principio impone al Estado el asegurarse de que la recaudación de tributos será siempre suficiente para financiar el gasto público, lo que implica realizar una planificación previa de forma anual para el financiamiento del mismo y cubrir de esta forma las necesidades financieras de ese período.

Así mismo este principio está relacionado con los criterios de responsabilidad fiscal-presupuesto que pretende recaudar el Estado por concepto de tributos y su correcto destino en el financiamiento del gasto público- y rendición de cuentas, conforme lo antes indicado.

1.3. Naturaleza

Varias son las clasificaciones que la doctrina ha dado a los impuestos, así según la base imponible, se considera a este impuesto como indirecto, ya que no recae directamente sobre la riqueza de las personas, sino todo lo contrario se manifiesta de forma indirecta sobre su capacidad de pago, esto es que no hay certeza de la riqueza real del sujeto gravado, por lo que la carga del tributo se establece sobre una operación mas no sobre la persona.

Este tipo de impuesto, al ser indirecto grava un acto aislado en relación al ingreso de los contribuyentes, que se traduce en el consumo que determinada persona haga sobre el producto –cigarrillo-. Conforme lo determina Felipe Larrain (2002) “la clasificación de directo por lo general se refiere a los impuestos que se aplican directamente a las personas naturales y jurídicas, en tanto que los indirectos son los aplicados a bienes y servicios”.

El ICE a los cigarrillos a diferencia de los impuestos directos es traslativo, esto quiere decir que el sujeto pasivo de este impuesto no está determinado porque se pierde en el proceso económico y por tal se presume su riqueza.

En este impuesto, se puede observar que la calidad de contribuyente y afectado económico muchas veces es diferente, por ejemplo, una persona es quien compra una cajetilla de cigarrillos, disminuyendo su riqueza, a diferencia del contribuyente que debe cumplir únicamente las obligaciones formales del impuesto, esto es esencialmente la declaración del mismo frente a la Administración Tributaria como ocurre con los vendedores al por mayor de cigarrillos.

Además este impuesto forma parte de los catalogados como reales, los cuales son:

“Aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho es completamente independiente de la persona que lo realiza, pudiendo ser definido sin ningún sujeto específico; por tanto, para determinar la deuda tributaria en los impuestos reales únicamente necesitamos conocer la concreta manifestación de capacidad económica que gravan, convenientemente cuantificada” (Flor, 2014).

Los ingresos fiscales de los países de primer mundo tienen una economía basada en impuestos directos, por ejemplo en Estados Unidos la principal fuente de ingreso en las arcas del Estado, aproximadamente un 85% proviene de la recaudación de impuestos directos. En cambio, los países en desarrollo perciben sus ingresos en cantidades mayores a través de impuestos indirectos, como ocurre en Brasil, que la mitad de los ingresos que tiene el gobierno proviene de impuestos indirectos, esto ocurre por la simple razón de que su regulación y cobro es más fácil psicológicamente a diferencia de los impuestos directos como el impuesto a la renta. Sin embargo, hay que tener claro que los sistemas tributarios basados en impuestos indirectos tienden a ser regresivos, esto es que los impuestos pagados por personas que no tienen recursos representan una porción mayor de su ingreso a diferencia de los impuestos que pagan los más ricos (Larrain & Sachs, 2002).

El ICE es monofásico, se grava en una sola fase, independientemente del número de fases de cadena de producción y distribución del producto. Generalmente se grava en la fase del fabricante o importador y lo termina pagando el consumidor.

Los tratadistas Delgado y Muñiz (2005) afirman que los impuestos monofásicos sobre las ventas, son aquellos que se aplican a una sola fase productiva, esto quiere decir que en la cadena de producción y comercialización del producto, se producen 3 fases en las que participan, el fabricante, mayorista y minorista respectivamente, de tal forma que el impuesto si bien recae sobre cualquiera de ellos, la carga fiscal se traslada hacia delante hasta que sea pagada por el consumidor final al momento del pago del cigarrillo.

1.4. Hecho Generador

La relación jurídica tributaria genera derechos y deberes –responsabilidades- entre la administración y los particulares siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la ley para el nacimiento, exigibilidad y extinción de la obligación tributaria (Troya, 2014).

La relación jurídica a la que se hace referencia está dotada de mecanismos para que su cumplimiento sea obligatorio, a través del ejercicio de las diferentes facultades que tiene la Administración Tributaria cuyo objetivo es el equilibrio del sistema.

Esta relación que resulta ser compleja, tiene como centro a la obligación tributaria material, pero también cuenta con muchas obligaciones de carácter formal que en su mayoría llegan a ser independientes de las primeras.

La obligación tributaria, entendida como centro de la relación jurídico tributaria, consiste en pagar una cantidad de dinero al Estado sobre aquel tributo previsto en la ley siempre y cuando se produzca el hecho establecido por la misma, para que esa obligación nazca.

El Art. 15 del Código Tributario (2005) establece que:

“Obligación tributaria 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”.

De manera general uno de los elementos de la obligación tributaria es el hecho generador, el cual según el Art. 16 del código de la materia es: “(...) el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, establece que el hecho generador es el “presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (Giullani Gomes de Sousa y Valdés Costa, 1967).

De lo anterior, se concluye que el hecho generador es el presupuesto económico que debe ser normado bajo el principio de reserva de ley, para de esta forma tener existencia y validez.

Geraldo Ataliba (1987) denomina al hecho generador como “hipótesis de incidencia tributaria”, esto porque la norma contiene una descripción hipotética y abstracta de un

hecho, así bajo un esquema lógico matemático nace el impuesto, originándose una obligación concreta cuando la situación de una persona se encuadra en esa hipótesis que establece un mandato de pagar una determinada suma de dinero al Estado.

El Art. 17 del Código Tributario (2005) establece la calificación del hecho generador, el cual puede consistir en un acto jurídico o que se delimite atendiendo a conceptos económicos, en lo que respecta al primero el código establece que la calificación se la hará conforme a la verdadera esencia y naturaleza jurídica del acto como tal, independientemente de la forma elegida o incluso la denominación utilizada por los interesados. Dino Jarach (como se citó en Ross, 2009) establece que “para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizadas con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado que se exterioricen”.

En cambio la calificación del hecho generador atendiendo a conceptos económicos, hace alusión a que la Administración Tributaria debe llegar a determinar las relaciones que efectivamente existan, más allá de las formas utilizadas por los interesados con el fin de establecer la verdadera dimensión económica del objeto gravado.

En lo que atañe a ICE el Art. 78 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno – LORTI (2004) establece que:

“El hecho generador en el caso de consumos de bienes de producción nacional será la transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante y la prestación del servicio dentro del período respectivo. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización”.

El párrafo anterior señala los dos hechos generadores del ICE a los cigarrillos, por un lado la transferencia de los cigarrillos de producción nacional realizadas por el fabricante y por otro la desaduanización en caso de importación de cigarrillos.

1.5. Sujetos

De acuerdo al Dr. Jaime Ross (2009), uno de los elementos o aspectos del hecho generador es el subjetivo, que se traduce en el mecanismo por el cual surge el vínculo jurídico personal entre acreedor y deudor en una obligación tributaria determinada.

De manera general, los sujetos en una obligación tributaria son el activo y pasivo.

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado. Sin embargo, suele suceder que los sujetos activos son Gobiernos Autónomos Descentralizados Provinciales o Cantonales, respecto a tasas y contribuciones especiales de mejora, facultad que es dada por ley, pero también pueden ser instituciones públicas como ocurre con las llamadas contribuciones parafiscales (Villegas, 2001).

De acuerdo al Art. 23 del Código Tributario (2005), “el sujeto activo es el ente público acreedor del tributo”.

El Art. 79 de la LORTI (2004) establece que el sujeto activo del ICE en general es el Estado y lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

En cambio, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es aquel que realiza la acción determinada en el hecho generador. El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID lo define como “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias –pago y deberes formales- ya sea como: contribuyente o responsable” (Giullani Gomes de Sousa y Valdés Costa, 1967).

El Dr. Jaime Ross (2009) hace hincapié en esto estableciendo que:

“como objetivamente el hecho generador es de contenido económico, el titular o beneficiario del hecho debe ser en principio el “contribuyente”, desde luego, porque es quien, como resultado de la realización del hecho tributario, gana para pagar el tributo o manifiesta capacidad contributiva”.

El tratadista Héctor Villegas (2001) respecto a los sujetos pasivos adopta una división tripartita: contribuyente, sustituto y responsable solidario.

Contribuyente: es aquel sujeto a quien el Estado le asignó determinada carga tributaria. Por mandato de la ley es el obligado a pagar el tributo y le afectan de forma directa las condiciones previstas en el hecho generador (Villegas, 2001).

Sustituto: persona ajena a la relación jurídica tributaria; sin embargo, llega a ocupar el lugar del destinatario legal del tributo –contribuyente, es decir lo desplaza. Por mandato legal debe cumplir la obligación tributaria principal y las correspondientes obligaciones formales (Villegas, 2001).

Responsable solidario: conocido como el tercero ajeno al hecho imponible, sin embargo su situación le obliga a ser solidario con el destinatario legal tributario respecto a la obligación de pagar el tributo, es decir está a lado del contribuyente (Villegas, 2001).

Valdez Costa (2014) dice que el responsable está obligado a ingresar al Estado lo adeudado por el contribuyente como si fuese su obligación pero a la vez tiene la facultad de percibir o retener del contribuyente el importe correspondiente quedando liberado el contribuyente y como único obligado el responsable.

El tratadista José Luis Pérez (como se citó en Troya, 2014) determina que:

“Los sujetos pasivos por obligación ajena o responsables se encuentran obligados al cumplimiento de la obligación principal, así como también de las obligaciones normales. No son codeudores sino garantes. Su existencia es una creación del derecho tributario, a fin de asegurar el pago de la prestación. Se diferencian de los contribuyentes en que éstos se encuentran directamente vinculados al deber de contribuir, en tanto que aquellos están para garantizar el pago del tributo”.

La relación que el responsable tiene con el Estado es de derecho público, mientras que con el contribuyente es de derecho privado. El Art. 26 del Código Tributario (2005) señala que al responsable le asiste el derecho de repetir en contra del contribuyente aquello que pagó por la obligación jurídica tributaria a través de juicio verbal sumario.

El Código tributario (2005) también prevé la calidad de responsable por representación, haciendo referencia a los representantes legales de menores de edad no emancipados, a los tutores o curadores de personas que no pueden gobernarse por sí mismas o están en incapacidad de administrar de forma competente sus bienes; los representantes legales de personas jurídicas, quienes tienen la función principal de administrar los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica, los agentes oficiosos o mandatarios respecto de los bienes que dispongan e incluso los síndicos de quiebras o de concurso de acreedores; en general quienes ejercen el cargo de representación o tienen a su cuidado la administración de bienes ajenos ya sea por voluntad propia o por autoridad de la ley.

Este artículo (Código Tributario, 2005) establece también que la responsabilidad de las personas antes mencionadas, en razón de su función, se limita al valor de los bienes que administran y de las rentas que se producen en el ejercicio de su gestión.

Existen otras figuras catalogadas como sujetos pasivos, los agentes de percepción y de retención.

Agente de Percepción: aquella persona natural o jurídica que se dedica a la venta de bienes o servicios. En virtud de la transferencia de esos bienes o servicios se generan

impuestos, los mismos que serán cobrados por el contribuyente que a su vez se convierte en agente de percepción para cumplir la obligación tributaria con el Estado. Un ejemplo sería cuando una empresa tiene como actividad económica la venta de cigarrillos, en la factura cobrará a sus clientes no sólo el valor de los cigarrillos –ya incluido ICE- sino también el Impuesto al Valor Agregado-IVA. La fábrica actúa como agente de percepción respecto al IVA gravado para posteriormente declararlo ante la Administración Tributaria.

Agente de Retención: contribuyente especial que entre sus obligaciones, tiene la de retener un determinado porcentaje del impuesto –para pagarlo al fisco- que consta en el pago a efectuar a otros sujetos pasivos por la compra de bienes o servicios que realiza a estos últimos.

El agente de retención primero adquiere determinada cantidad de mercancías o servicios, las cuales están gravadas por un impuesto, cuando el agente realiza el pago total de la factura -que contiene el valor de la mercancía o servicio y el impuesto gravado- retiene determinado porcentaje del tributo para posteriormente realizar la liquidación del impuesto, obligación que debe realizarla aún no haya realizado la retención respectiva.

Valdés Costa (2001), afirma que los sujetos que transfieren bienes o servicios y deben cobrar el impuesto gravado -caso específico IVA- no necesariamente actúan en calidad de contribuyentes sino más bien como responsables, además sostiene que los sujetos que intervienen en todo el proceso de comercialización de ese bien o servicio a excepción del consumidor final actúan como agentes de percepción del impuesto y que el sujeto que interviene en la última etapa de comercialización del bien o servicio interviene como responsable sustituto y que al consumidor final no le asiste ningún derecho frente al Estado respecto al impuesto gravado en función de la obtención del bien o servicio.

El Art. 24 del Código Tributario (2005) determina que “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 (...)”.

Mientras que en el Art. 80 determina que los sujetos pasivos del ICE son los fabricantes o importadores –personas naturales o jurídicas- de los bienes gravados con este impuesto–cigarrillos-.

Es necesario determinar que el fabricante o importador de cigarrillos es el contribuyente de este impuesto, porque cumple con el pago y deberes formales del mismo; sin embargo, se

debe tener presente que este producto es adquirido por un consumidor final que en el precio de compra paga el impuesto a cigarrillos.

El fabricante o importador de cigarrillos, no reviste las características propias del contribuyente, tiene la obligación de facturar, pagar y traspasar el impuesto a la siguiente etapa del proceso de comercialización del producto, por lo que más bien su situación se adecúa a la de sustituto.

Los sujetos que intervienen en las diferentes etapas del proceso de comercialización de cigarrillos en el precio de venta de este producto deben adicionar su margen de ganancia al precio de compra, el mismo que ya tiene incluido el costo del impuesto.

El consumidor final de este producto es en realidad el destinatario legal del impuesto, es el supuesto “contribuyente” aunque no tiene deberes formales ante la Administración Tributaria porque su determinación se perdió en el circuito económico de comercialización del producto.

1.6. Tarifa

Es la lista o tabla de valores -expresada la mayor parte de las veces en porcentajes- que se aplica a los tributos una vez que se cumplan las condiciones previstas en el hecho generador.

Según el diccionario de la Real Academia Española, tarifa no sólo es la “tabla de precios, derechos o cuotas tributarias” sino también es el “precio unitario fijado por las autoridades para los servicios públicos realizados a su cargo” (Real Academia Española, 2014).

Rafael Bravo Arteaga (2000) establece que la tarifa es el monto o magnitud aplicado a la base gravable, respecto del cual se determina el valor final apreciable en dinero que debe pagar el contribuyente.

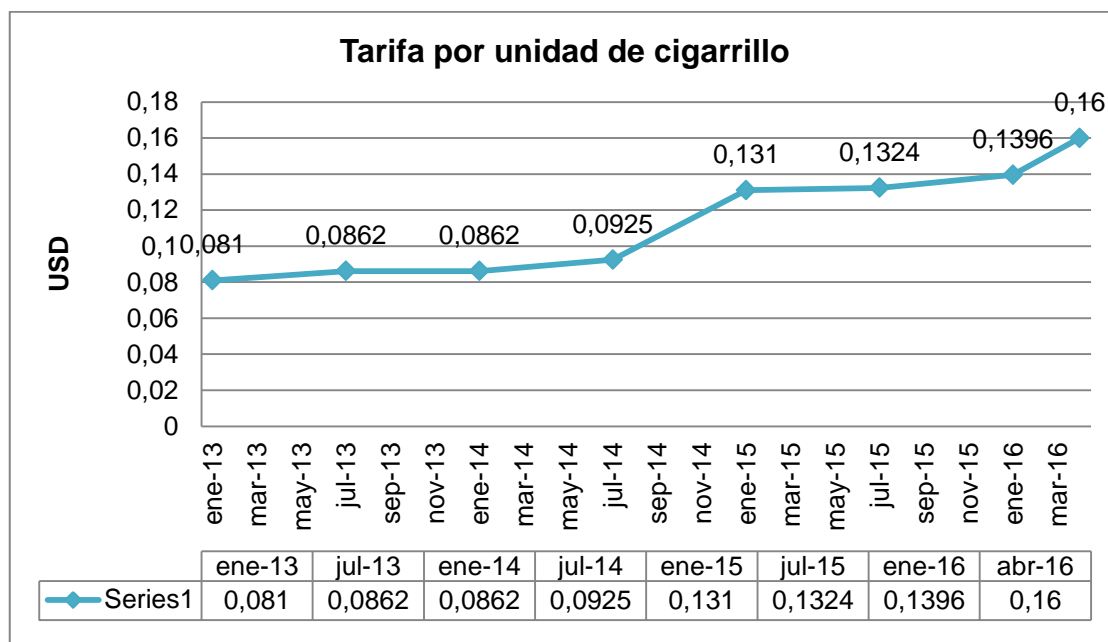
Mauricio Plazas Vega (2005) señala que la tarifa viene a ser un *quantum* que el sujeto pasivo cumple en base a la situación de hecho prevista.

Los cigarrillos están gravados por una tarifa, determinada en el Grupo V del Art. 82 de la LORTI (2004). La tarifa específica a la que se hace referencia es de 0,16 USD por cada unidad de cigarrillo, la cual constituye también una tarifa fija determinada en dinero, es

decir un precio fijo que se mantiene independientemente del precio del cigarrillo. En el caso de este producto, el artículo ibídem determina que no aplica tarifa ad valorem.

Gráfico 1

Tarifa de ICE por cada unidad de cigarrillo desde enero de 2013 a abril de 2016.



Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Elaboración: Melanee Auz

Hasta enero de 2016, la tarifa específica para cigarrillos era de 0.1310 USD por cada unidad, se ajustaba semestral y acumulativamente en mayo y noviembre de cada año en función de la variación de los últimos seis meses del índice de precios al consumidor – IPC - para el grupo donde constaba el “tabaco”, descontando el efecto del incremento del propio impuesto; este valor era publicado por el Servicio de Rentas Internas en los meses de junio y diciembre de cada año para regir desde el primer día del mes calendario siguiente. Sin embargo, de acuerdo a la última modificación del Art. 82 de la LORTI (2004) prevista en la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas – LEFP (2016), se establece que la tarifa específica para cigarrillo, a partir del 2017, se ajustará en forma anual y acumulativamente en función de la variación anual del índice de precios al consumidor –IPC general- a noviembre de cada año y los valores serán publicados por el Servicio de Rentas Internas en el mes de diciembre para que rijan desde enero del año siguiente.

El IPC es publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos –INEC-, en mayo de 2015 para el grupo de cigarrillos fue de 124,46 y en noviembre 2015 fue de 132.70, resaltando una variación semestral, descontando el efecto del propio impuesto, de 5.42%.

Este índice es un indicativo que mide la variación de los precios de bienes y servicios que consumen los hogares en una economía determinada. Estas variaciones afectan de modo directo a los ingresos de los consumidores, es decir a su renta que permite cubrir los costos de la adquisición de esos bienes y servicios que forman la canasta (INEC, 2015).

La canasta se compone de 259 productos que fueron establecidos en función de la clasificación del consumo individual por finalidades (CCIF) de las Naciones Unidas. Esta canasta está compuesta por divisiones, que se subdividen en grupos, estos en clases donde constan los niveles pertenecientes a la clasificación propia o nacional: subclase, producto y artículo (ídem).

Tabla 1

Canasta del IPC

División	.02	Bebidas alcohólicas, tabaco y estupefacientes
Grupo	.021	Bebidas alcohólicas
(...)	(...)	(...)
Grupo	.022	<i>Tabaco</i>
Clase	.0221	<i>Tabaco (ND)</i>
Subdivisión	.02211	<i>Tabaco</i>
Producto	.0221119	<i>Cigarrillos</i>

Fuente: INEC. Metodología del IPC – Base Anual 2014:100. 2015

Elaboración: Mélanee Auz.

En lo que se refiere a la división 02 de la canasta del IPC, es decir bebidas alcohólicas, tabaco y estupefacientes, los grupos son bebidas alcohólicas y tabaco. Dentro del segundo grupo consta la clase que es Tabaco (ND), la subclase tabaco y el producto cigarrillos.

El IPC se calcula a través de la fórmula del índice de Laspeyres con base fija¹, en base a los gastos en dinero de consumo final que realizan los hogares establecidos en sectores

¹ El índice de Laspeyres es un índice que permite medir los cambios que tienen los precios de los bienes y servicios que adquieren los hogares en dos períodos de tiempo.

urbanos², además se toma como referencia un período base que es 2014, donde el índice es igual a 100, lo que permite comparar los precios de los bienes y servicios con los períodos siguientes. Dentro de este cálculo existen ponderaciones en los productos y divisiones que se calculan mediante una fórmula matemática.

El Instituto de Estadísticas y Censos –INEC- a la hora de calcular el IPC utiliza los criterios de homogeneidad de características y finalidades de uso, para agrupar determinados artículos y asegurar la recolección de los precios. Los precios de los artículos que componen la canasta del IPC (Base 2014-100) se establecen a través de encuestas que hacen informantes del INEC hacia los comerciantes en varios establecimientos que se los clasifica de acuerdo al tipo, artículo que comercializan, la especialización del punto de venta, la condición económica del establecimiento y la ubicación. Estas encuestas se realizan en nueve ciudades: Esmeraldas, Guayaquil, Machala, Manta, Santo Domingo, Ambato, Cuenca, Quito y Loja.

El IPC general se calcula a través de la media aritmética ponderada, que resulta de la suma ponderada de los IPC de todas las ciudades que intervienen en el cálculo del índice.

1.7. Declaración y Pago

El Art. 88 del Código Tributario (2005) establece tres sistemas de determinación, aquel que se efectiviza por la declaración presentada por el sujeto pasivo, otro que se constata por medio de la actuación de la administración tributaria y un tercero que se aplica de forma mixta. En lo que concierne al impuesto a consumos especiales en cigarrillos se aplica el primer sistema.

El Art. 89 del código de la materia, establece que esta determinación se hace efectiva a través de la declaración que hace el sujeto pasivo en el tiempo, forma y con los requisitos que establece la ley o en su defecto el reglamento, una vez se haya cumplido el hecho generador del tributo, es decir la importación o fabricación de cigarrillos. Esta declaración es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo; sin embargo, puede presentarse algún error por lo que esta declaración puede ser objeto de modificación en el plazo de un año desde que es presentada, siempre y cuando en ese tiempo la administración no hubiese

² Información base que se obtiene de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares Urbanos y Rurales –ENIGHUR 2011-2012.

establecido y notificado el error, esto en función de la facultad determinadora del sujeto activo prevista en el Art. 69 del código mencionado.

La declaración que se realiza en el caso del impuesto objeto de este estudio, está determinado en el Art. 81 de la LORTI (2004), en la que se establece que los productores nacionales de bienes gravados por el ICE -productores de cigarrillos- tienen la obligación de establecer de forma separada el valor total de las ventas del impuesto a los consumos especiales; además determina que en caso de productos importados – cigarrillos- el ICE debe constar en la declaración de importación.

El Art. 83 de la LORTI (2004) determina que los sujetos pasivos del ICE una vez concluido el mes deben presentar una declaración sobre todas las operaciones gravadas con el impuesto, realizadas en ese mes, en la forma y fechas que establezca el reglamento. El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – Reglamento LORTI – (2010) establece en el Art. 202, la obligación que tienen los sujetos pasivos de este impuesto -productores de bienes nacionales o importadores- de declarar mensualmente, incluso en aquellos períodos en los que no se hayan realizado operaciones sujetas al ICE. En cambio aquellos que expresamente están exonerados del pago de este impuesto deben remitir mensualmente un informe sobre su actividad a través de los medios, forma y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas, en virtud del Art. 204 del Reglamento de la LORTI (2010).

Uno de los modos de extinción de la obligación tributaria es el pago conforme lo determina el Art. 37, numeral 1 del Código Tributario (2005).

El pago del impuesto a consumos especiales deberá darse en los mismos plazos previstos para la presentación de la declaración, en virtud del Art. 85 de la LORTI (2004). En caso de importaciones, conforme al Art. 86 del cuerpo legal antes mencionado, “la liquidación del ICE se efectuará en la declaración de importación y su pago se deberá hacer previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente”.

Es importante tener en cuenta que conforme lo establece el Art. 203 del Reglamento LORTI (2010) “para efectos de la liquidación y declaración del ICE aplicable a cigarrillos se considerará el número de unidades de cigarrillo”.

El pago de este impuesto debe hacerse previo a la desaduanización, en una institución autorizada para recaudar el mismo. En el numeral 2 del Art. 202 del Reglamento LORTI

(2010) se establece que en caso de que el valor pagado por este impuesto al momento de la desaduanización sea menor al que corresponda, el importador está obligado a:

- a) Reliquidar el valor del impuesto, en virtud de la correcta aplicación de la normativa vigente, tomando como pago previo, el valor liquidado y pagado al momento de la desaduanización; y,
- b) Pagar el valor de la reliquidación del impuesto y de los intereses que correspondan, mismos que deberán ser calculados desde la fecha en la cual se calculó y pagó el ICE para efectos de la desaduanización.

El artículo 96 del Código Tributario (2005) establece el deber formal que tienen los contribuyentes o responsables para presentar las declaraciones correspondientes, en función de sus obligaciones tributarias; además el artículo 89 del cuerpo legal dispone que las declaraciones efectuadas por los sujetos pasivos tienen el carácter de definitivas y vinculantes y hacen responsables a los declarantes por la exactitud y veracidad de los datos que contengan.

El artículo 201 del Reglamento LORTI (2010) dispone que la declaración del ICE se efectuará en el formulario, forma, contenido y medios que el Servicio de Rentas Internas determine, para ello expidió la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000593 (Servicio de Rentas Internas –SRI-, 2015a) en la cual se determina que la base imponible en el caso de cigarrillos se establece de forma directa en la Ley.

La Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000043 (SRI, 2015) aprueba el Formulario 105 para la declaración del ICE a ser presentada cada mes en función de las operaciones gravadas con el impuesto y realizadas dentro del mes calendario inmediato anterior, a través de internet.

Tabla 2

Fechas establecidas para la declaración mensual del ICE

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

Fuente: SRI. Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000043.2015

Elaboración: Melanee Auz

La resolución dispone que en caso de que una fecha de vencimiento coincida con días de descanso obligatorio o feriados, se trasladará al siguiente día hábil.

Además se establece que en el caso de importaciones, la liquidación del ICE se realizará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduana correspondiente, conforme a las disposiciones del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; sin embargo las personas que importen bienes gravados con ICE también deberán presentar ante el SRI una declaración mensual acumulativa por todas las importaciones gravadas con ICE realizadas durante el mes calendario inmediato anterior. Esta declaración debe ser presentada en las mismas fechas del calendario antes detallado y únicamente en los meses en que haya importaciones (SRI, 2015).

En caso de que los importadores de bienes con ICE presenten su declaración mensual en el plazo antes descrito, modificando el impuesto causado, no considerarán interés; pero si se presenta la declaración fuera del plazo correspondiente, correrán intereses desde la fecha máxima de presentación del formulario 105 (ídem).

Los sujetos pasivos del ICE deben presentar una declaración mensual por cada tipo de bien o de servicio gravado con ICE, de acuerdo al formato y clasificación detallados en el referido formulario electrónico (ídem).

CAPÍTULO II

2. Imposición del ICE en cigarrillos

2.1. Legislación Comparada

2.1.1. Argentina

En Argentina la ley sobre impuestos internos se aplica a varios bienes en una sola etapa de su circulación, evidenciándose la naturaleza monofásica del impuesto. Uno de estos bienes son los cigarrillos nacionales e importados, los cuales tienen un gravamen del 60% sobre el precio de venta al consumidor incluido impuestos, a excepción del impuesto al valor agregado (Ley 24.674, 1996).

En la ley antes mencionada se afirma que “el impuesto que corresponde ingresar no puede ser inferior al 75% del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillo” (ídem). Esta categoría conforme lo determina el artículo precedente es “aquel precio de venta al consumidor en el que se concentren los mayores niveles de venta, el mismo que será calculado trimestralmente” (ídem).

Argentina cuenta también con la Resolución 2.445 (2008) sobre impuestos internos – cigarrillos- y adicional de emergencia a los cigarrillos. Esta resolución se aplica a las empresas manufactureras e importadoras de cigarrillos con el fin de obtener la determinación e ingreso del impuesto del 60% previsto en la Ley 24.674 (1996). La determinación de la obligación tributaria que se indica antes, se efectúa tomando en consideración el expendio de los cigarrillos realizados en tres períodos al mes y se establece una prórroga de 20 días por cada período para los manufactureros de cigarrillos radicados en zonas tabacaleras declaradas así por la Administración Federal para que cumplan con esta obligación.

Las empresas manufactureras e importadoras de cigarrillos deben declarar y pagar el impuesto adicional de emergencia a los cigarrillos del 7%, que se aplica al precio final de

venta al público de cada paquete de cigarrillos y que surte efectos para los hechos imponible que se perfeccionan desde el 01 de enero al 31 de diciembre de 2015 (Ley 24.625, 2015).

Además, el Art. 22 de la Ley 19.800 (1972) crea el Fondo Especial del Tabaco, el mismo que entre sus funciones consta retener lo recaudado del impuesto del 7% del precio total de venta al público de cada paquete de cigarrillos, incluso intereses, multas y donaciones que se le hicieran. Las finalidades de este órgano son solucionar los problemas sociales y económicos que afectan a las tabacaleras y mejorar la calidad de su producción.

Este fondo también se integra por el 1% del precio de venta al público de los cigarrillos destinados para el pago del porcentaje de la comercialización, que deberá ser pagado por los fabricantes industriales de cigarrillos, así mismo ellos deben hacer efectivo el adicional fijo de \$0.071 por cada paquete de 20 cigarrillos vendidos, de los cuales \$0.065 forman parte de la recaudación que resulta de la aplicación de la alícuota del 7%.

En conclusión, en Argentina el impuesto que se aplica a cigarrillos alcanza aproximadamente un 75% del precio de venta de los mismos. Este impuesto se integra del impuesto interno al tabaco del 60%, del impuesto adicional de emergencia sobre el precio final de venta de cigarrillos del 7%, del pago al Fondo Especial del Tabaco del 7% y de la cancelación de los \$0.071 por cada paquete de 20 cigarrillos vendidos. Se deduce que este impuesto se conforma no sólo de una tarifa porcentual sino también fija, las cuales se encuentran dispersas en el ordenamiento jurídico argentino.

2.1.2. Paraguay

El sistema tributario en Paraguay se compone de varios impuestos, uno de ellos es el Impuesto Selectivo al Consumo – ISC-.

Este impuesto como su nombre lo indica tiene el objeto de gravar el consumo o uso de productos que no son considerados de primera necesidad, entre ellos los cigarrillos.

El impuesto selectivo al consumo de cigarrillos y otros productos tiene como contribuyentes a los fabricantes e importadores. La obligación tributaria se genera con la entrega de los bienes que deben estar acompañados del comprobante correspondiente. La base imponible de este impuesto es el precio de venta en fábrica neto, es decir libre de este impuesto y del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en cambio en las importaciones es el

valor aduanero expresado en moneda extranjera determinado por el Servicio de Valoración Aduanera (Ley 125/91, 1992).

La tasa impositiva de los cigarrillos perfumados o elaborados con tabaco rubio egipcio o turco, virginia, similares y los cigarrillos en general es del 12% (Ley 2421, 2004).

La tarifa que se aplica a este impuesto es baja en relación a otros países de la región, conforme lo determina el Informe sobre Control del Tabaco de la Organización Mundial de la Salud (2013), en el cual se detalla que el impuesto selectivo al consumo de cigarrillos en el paquete de 20 unidades en el 2008 fue del 18.3% mientras que en el 2012 fue del 17,34%. Este impuesto catalogado como bajo, provoca el aumento de contrabando hacia países fronterizos, especialmente Brasil.

Por las consideraciones antes expuestas urge la necesidad de verificar si los ingresos que se recaudan en función de este impuesto cubren los costos que se generan en la sociedad por el consumo de los mismos. En la actualidad en el Congreso Nacional de este país, está en marcha un proyecto legislativo que busca regular la venta, suministro y comercio de cigarrillos y tabacos.

2.1.3. Noruega

Noruega ha sido el pionero en control de tabaco en Europa desde 1960 y el 16 de junio de 2003 se convirtió en el primer país en firmar el Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control de Tabaco. En noviembre de 2012, en la Conferencia de las Partes del WTO FCTC, adoptó el Protocolo para Eliminar el Comercio Ilícito en Productos de Tabaco que incluye ciertas provisiones en la regulación de la cadena de suministro desde la fabricación hasta el punto de venta.

El Gobierno de Noruega ha utilizado distintos instrumentos como impuestos, campañas, legislación antitabaco y otro tipo de ayudas para concientizar a los consumidores sobre los efectos dañinos en la salud que provoca el consumo de cigarrillos, por ello ha creado la “Estrategia Nacional para el Control de Tabaco 2013-2016” (Ministerio de Salud de Noruega, 2013) que busca lograr que quienes fumen dejen de hacerlo y prevenir que otros lo empiecen a hacer.

Esta estrategia es el resultado de experiencias previas y de los efectos de la evaluación de la Organización Mundial de la Salud realizada en Noruega en 2010, respecto al trabajo desarrollado para controlar el consumo de tabaco.

El Gobierno sostiene que el consumo de cigarrillos produce inequidades sociales en salud por lo que las personas con menor educación empiezan a consumir más temprano (Helsedirektoratet, 2016). El Ministerio de Salud de Noruega (ídem) afirma que los costos económicos relacionados con el consumo de cigarrillo es de 8 a 80 billones de coronas noruegas por año, es decir aproximadamente de a 0.96 a 9,57 billones de dólares. En un contexto internacional, los impuestos al tabaco noruegos son relativamente altos, pero en términos de poder adquisitivo, el precio de tabaco ha disminuido.

En este país el impuesto a tabacos ha existido desde 1915 y fue establecido por temas recaudatorios, en la actualidad su argumento gira en torno a la salud. Este impuesto incluye a: cigarrillos, cigarros, tabaco de fumar, tabaco de mascar, tabaco crudo en envase de consumo, rapé, tabaco para masticar, cigarrillos de hierbas -sustituible del tabaco-, papel para cigarrillos y tubos de cigarrillos que sean producidos en Noruega o importados. (ídem).

El impuesto específico a los cigarrillos corresponde al 53% del precio total de la cajetilla. Para el 2016, el impuesto a cigarrillos, cigarros y tabacos para fumar es de NOK 2.60 por cada unidad, es decir aproximadamente 0,30 USD; el impuesto al tabaco para masticar y snuff es de NOK 1.01 por gramo de peso neto de los envases, lo que equivale alrededor de 0,12 USD y el papel y tubos para cigarrillos está gravado con NOK 0.0382 por unidad, que es 0,05 USD. El cigarrillo que no contiene nicotina no paga impuesto alguno. Se prohíbe producir, importar, vender o entregar productos como hookah tabaco o pipa, cigarrillos electrónicos o e-cigarettes (ídem).

Las empresas productoras de tabaco que están registradas como sujetos pasivos de pago de impuestos, deben hacerlo cuando los bienes sean colocados en los mostradores de las empresas, caso contrario deben pagarlos cuando los importen.

Noruega dentro de su legislación antitabaco cuenta con una ley que reglamenta el contenido y etiquetado de los productos del tabaco. Incluso se prevé ciertas exenciones en el pago de obligaciones tributarias y de etiquetado como ocurre con aquellos productos de tabaco que ingresen al país considerados artículos de uso personal y viaje con el siguiente límite “200 cigarrillos o 250 gramos de otros productos de tabaco (por ejemplo snus) y papel de fumar 200 hojas” (Directorate of Norwegian Customs, 2015)

En este país, existe el sistema de licencia municipal para la venta de productos de tabaco que deben obtener los locales o negocios comerciales que se dedican a esa actividad. Los

Municipios tienen la competencia de supervisar a estos negocios para que no se venda a menores de edad, en pequeños paquetes y en auto-servicio (Ministerio de Salud de Noruega, 2013).

El Gobierno de Noruega tiene como centro focalizado a niños y jóvenes para restringirles el consumo de estos productos de forma física y económica (ídem).

2.1.4. Uruguay

De acuerdo al Informe de Recaudación a marzo de 2016 (Dirección General Impositiva de Uruguay, 2016) se evidencia que desde abril de 2015 a la fecha del informe, del total de recaudación, el 60% correspondió a Impuestos al Consumo y el 31.8% a Impuestos a las Rentas; del porcentaje de Impuestos al Consumo se observa que el 49.6% es de IVA y el 10.4% restante de Impuesto Específico Interno –IMESI que se dividió en un 50.4% por combustibles, 19.8% por tabacos y cigarrillos, 1.4% automotores y un 16.3% otros. (Lo subrayado me pertenece).

En el informe (ídem) consta que la recaudación de IMESI en marzo de 2016 creció en 22 millones de pesos en relación a marzo de 2015.

El artículo 2 del Código Tributario Uruguayo (1974) establece el principio de legalidad que rige para la creación de tributos; sin embargo, el artículo 3 dispone que el Poder Ejecutivo a través de Decretos tiene la facultad de establecer normas generales que establezcan la determinación, percepción y fiscalización de los tributos, siempre y cuando no exista regulación legal al respecto.

Es así, que el Decreto 96/990 (1990) modificado hasta agosto de 2011, dispone que lo gravado por el IMESI es “la primera enajenación³ a cualquier título, así como la afectación al uso propio que realicen los contribuyentes, fabricantes e importadores” y “la importación⁴ de los no contribuyentes”.

Los contribuyentes del IMESI son los fabricantes e importadores de los bienes gravados. Este impuesto no cuenta con exoneraciones genéricas, debe ser liquidado y pagado mensualmente a través de la declaración jurada correspondiente (ídem).

³ Primera enajenación es toda operación que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario (Art. 2, Decreto 96/990, 1990).

⁴ Importación es la introducción definitiva del bien en el mercado interno (ídem).

El Decreto 11/016 (2016) afirma que frente al impacto positivo que ha provocado la política antitabaco, el Gobierno Nacional quiere seguir profundizando lo referente a la tributación, puesto que constituye un instrumento eficaz para la reducción del consumo.

Tabla 3

Impuesto Específico Interno a Tabacos y Cigarrillos

Concepto	Base Específica	Tasa	Impuesto
Tabacos	\$33.23	70%	\$23.26
Cigarrillos	\$74.60	70%	\$52.22

Fuente: Centro de Información Oficial Uruguay. Decreto 11/016. 2016

Nota: Los valores establecidos para tabacos corresponden a paquetes que tienen 45 gramos de contenido neto y en el caso de cigarrillos a cajetillas de 20 unidades, si existe una variación en el peso o número de unidades se calculará en forma proporcional.

El IMESI -\$52.22 para cigarrillos y \$23,26 para tabacos- resulta de aplicar la tasa del 70% a los precios fictos –base específica: \$74.60 para cigarrillos y \$33.23 para tabacos-.

El monto imponible para la liquidación del IMESI a cigarrillos está compuesta por la suma de la base específica más una base complementaria⁵.

El alza del impuesto a cigarrillos en enero de 2016, ha producido argumentos contrarios basados en investigaciones previas, uno de ellos es que el tributo no ha cumplido ni cumplirá su verdadero fin -que las personas dejen de fumar- sino que provoca que opten por adquirir cigarrillos de contrabando.

El Centro de Investigaciones para la Epidemia del Tabaquismo –CIET- es una organización gubernamental que busca promover el control de tabaco y fortalecer las capacidades ya existentes en ese control. En una encuesta⁶ realizada por Mercoplus L.A, para el CIET se determina que el 61.1% está de acuerdo con el alza del impuesto, 15.2% en desacuerdo y 23.7% neutrales; pero también el 83.2% estaba satisfecho con que el dinero

⁵ La base complementaria equivale a la diferencia entre el precio ficto del bien gravado y la base específica antes señalada. El precio ficto lo establece la Dirección General Impositiva Uruguaya de forma semestral, lo hace en función de la variación que experimentan los precios de los bienes gravados, equivalen al precio de venta del fabricante o importador sin incluir el impuesto que se reglamenta, ni el impuesto de contribución para el financiamiento de la seguridad social, multiplicado por ciertos factores que constan en el Artículo 9 del Decreto 164/005 de 30 de junio.

⁶ Realizada entre el 07 de diciembre de 2015 al 10 de enero de 2016, a 700 personas mayores de 15 años, residentes en Montevideo, Gran Montevideo y capitales departamentales

recaudado por ese impuesto sea empleado en servicio de salud para el tratamiento de enfermedades causadas por el tabaquismo (CIET, 2016).

La encuesta (CIET, 2016) afirma que quienes están de acuerdo con el aumento del impuesto a cigarrillos son ex fumadores y quienes nunca fumaron; el 65% de los encuestados manifestaron que se debería buscar un método para que las tabacaleras reparen a la sociedad el daño que causan.

La República de Uruguay en lo que respecta a cigarrillos, fue demandada por la empresa Philip Morris Internacional –PMI- el 19 de febrero de 2010, ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones –CIADI-, organismo que está bajo la dependencia del Banco Mundial. El proceso arbitral No. ARB/10/7 seguido por FTR Hoding (Suiza) y otros, contra la República Oriental de Uruguay por 25 millones de dólares tiene como argumento principal la violación al Tratado Bilateral de inversión entre Suiza y Uruguay, en función de la lesión de intereses que impide mostrar marcas legalmente protegidas y porque expropia la propiedad intelectual que Uruguay ha realizado contra PMI a través de: Ordenanza 466/09 en la que se dispone la obligación de poner imágenes y leyendas de los efectos en la salud que provoca el consumo de cigarrillos, el Decreto No. 287/09, en el que se establece como plazo hasta el 22 de diciembre de 2009 para que la imagen de advertencia en las cajetillas de cigarrillos ocupe el 80% y la Resolución No. 514/09 del Ministerio de Salud Pública, en el que se prohíbe a las empresas tabacaleras vender distintas presentaciones de una misma marca de cigarrillos, por lo que PMI tuvo que retirar del mercado 7 variedades de 12 que tenía. La posición de Uruguay se basa en que el derecho a la vida y la salud tienen mayor peso que el derecho al comercio, además de que el tabaquismo es una enfermedad crónica que mata a un sin número de personas.

Uruguay cuenta con el apoyo de Organización Mundial de la Salud, Organización Panamericana de la Salud y empresas no gubernamentales nacionales e internacionales que están en contra del consumo de cigarrillo y sus similares. Este caso por ser nuevo sentará jurisprudencia. A finales de 2010 el CIADI se declaró competente para conocer el caso, el mismo que tendrá una resolución en primera instancia en el primer semestre de este año.

2.1.5. Unión Europea

La Directiva 2011/64/UE (2011) de la Unión Europea, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores de tabaco, establece en uno de sus considerandos que “la legislación fiscal de la Unión sobre los productos del tabaco, tiene que garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud”.

En esta Directiva (2011) se definen a los cigarrillos, cigarros puros y cigarritos, tabaco para fumar: i) picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, ii) los demás tabacos para fumar, e incluso al fabricante de estos productos.

Se entiende por cigarrillos a los rollos de tabaco que pueden fumarse en su forma original y también a aquellos que mediante una simple manipulación no industrial se introducen en fundas de cigarrillos o se envuelven en hojas de papel para fumar. Los cigarros puros y cigarritos para que sean sujetos a este impuesto deben ser susceptibles de fumarse sin transformación. El tabaco para fumar es aquel tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior (ídem).

Se establece que el impuesto especial sobre cigarrillos nacionales e importados es mixto, puesto que debe formarse por un elemento específico y un elemento proporcional. El primer elemento hace referencia a un impuesto específico que se aplica por cada unidad de cigarrillo en referencia al precio medio ponderado⁷ de venta al por menor (ídem).

⁷ De forma general, el precio medio ponderado es un método de valoración contable que permite determinar el número de bienes que dispone una empresa, esta herramienta es utilizada para bienes en que resulta un tanto difícil medir de forma individual su precio de adquisición o coste de producción.

Tabla 4

Precio Medio Ponderado de cigarrillos

$$\text{PMP} = (\sum p_i * Q_i) / (\sum q_i)$$

$\sum p_i$: Suma del precio de cada bien – precio de venta al por menor más impuestos.

Q_i : cantidad de bienes comprados – valor total de cigarrillos despachados a consumo

$\sum q_i$: cantidad total de bienes – cantidad total de cigarrillos despachados a consumo.

Fuente: Diario Oficial de la UE. Directiva 2011/64/UE. 2011.

Elaboración: Mélanee Auz

Nota: se calcula de acuerdo al valor total de todos los cigarrillos despachados a consumo en función del precio de venta al por menor con inclusión de todos los impuestos dividido para la cantidad total de cigarrillos despachados a consumo.

El elemento proporcional hace referencia a un impuesto ad-valorem que se determina en base al precio máximo de venta al por menor, el mismo que comprende todos los tributos incluyendo los derechos de aduana a pesar de que este último queda a discreción del Estado miembro de incluirlo o no (íbidem).

Para que funcione adecuadamente el mercado interior de la Unión, evitar el fraude y contrabando y lograr un alto nivel de protección de la salud, consideran que es necesario establecer impuestos mínimos para todas las categorías de tabaco elaborado.

“El nivel impositivo es un factor que condiciona en gran medida el precio de los productos de tabaco y este repercute, a su vez, en los hábitos de los consumidores. El fraude y el contrabando reducen la incidencia de la fiscalidad especialmente en el nivel de los precios de los cigarrillos y de la picadura fina destinada a liar cigarrillos y hacen peligrar el logro de los objetivos relacionados con el control de tabaco y la protección de la salud”
(Directiva 2011/64/UE, 2011).

Portugal se caracteriza por ser un país productor de tabaco y sus derivados, por lo que el impuesto que se aplica a este producto es reducido en relación a los demás países de la Unión Europea, con el fin de no afectar la economía de los pequeños agricultores y para que se adapten de forma progresiva al impuesto especial global (ídem)

En todos los Estados miembros de la Unión debe haber la misma relación entre el impuesto especial específico y la suma del impuesto ad valorem e impuesto sobre el volumen de los negocios – IVA-, con el fin de que el precio de venta al por menor se diferencie del precio de cesión de los fabricantes (ídem).

El artículo 10 de la Directiva 2011/64/UE (2011) establece que: “el impuesto especial global (impuesto específico e impuesto ad valorem, excluido el IVA) que grava los cigarrillos representará, como mínimo, el 57% del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados a consumo”.

Se afirma que en caso de que un Estado miembro aumente su tasa del IVA aplicable a cigarrillos, podrá reducir el impuesto especial global, el cual expresado en porcentaje del precio medio ponderado de venta al por menor, sea equivalente al aumento del tipo de IVA, expresado también en porcentaje del precio medio ponderado de venta al por menor (ídem).

Las exenciones tributarias que se establecen en torno a las labores de tabaco, son aquellas con fines industriales u hortícolas, como aquellas destinadas a ensayos científicos y pruebas para mejorar la calidad y aquellas que el productor vuelva a elaborar (ídem).

2.2. Casos concretos de cálculo

De acuerdo a la Resolución NAC-DGERCGC15-00000043 (SRI, 2015), se establece el Formulario 105 para la Declaración del Impuesto a los Consumos Especiales, en el que constan los datos generales (mes, año, número de formulario que se sustituye en caso de haber), la identificación del sujeto pasivo (contribuyente); razón social, denominación o apellidos y nombres completos (de acuerdo a como constan en el RUC); también se incluyen el código y descripción del impuesto; para entender este punto de mejor forma, el Servicio de Rentas Internas en su página web prevé un instructivo (SRI, 2012) exclusivo para este Formulario, en el que señala los códigos 3011 y 3021, para cigarrillos rubios y negros respectivamente.

Los cigarrillos están gravados con un impuesto específico y no les aplica la tarifa ad valorem, por tal al ser declarados mensualmente por medio del Formulario 105, se debe llenar en éste los espacios correspondientes al tributo, así en la casilla de volumen bruto, los fabricantes o importadores de cigarrillos deben consignar el número de unidades vendidas o importadas; además, en el espacio destinado a volumen neto debe registrarse el volumen bruto menos las devoluciones realizadas, a continuación debe establecerse la tarifa específica vigente en el momento de realizar la declaración –actualmente 0.16 USD-, después se debe fijar el ICE causado específico que corresponde a la base de cálculo

multiplicada por la tarifa aplicable y que a su vez corresponde a la liquidación del impuesto a pagar.

Al final del Formulario constan las casillas de pago previo⁹, total impuesto a pagar¹⁰, intereses por mora, multas y formas de pago¹¹.

Los importadores deben efectuar la liquidación del impuesto en la respectiva declaración de importación, conforme lo señale el Servicio Nacional de Aduanas- SENA-; pero también deben presentar al SRI una declaración mensual acumulada de todas las importaciones gravadas con ICE y realizadas en el mes anterior, considerando al impuesto pagado en las liquidaciones aduaneras como pago previo en el Formulario 105 (SRI, 2015).

De acuerdo a las estadísticas de Mayo (SRI, 2016), la recaudación por ICE en cigarrillos ha sido de 20,267 USD, tomando en consideración que para este mes ya regía como tarifa específica 0,16 USD por unidad de cigarrillo, por lo que se deduce que aproximadamente 126,669¹² unidades han sido gravadas con este impuesto.

La empresa que declara la totalidad de ICE en cigarrillos en Ecuador es Tabacalera Andina S.A. –TANASA-, la cual fue constituida en 1973 y su objeto social es el “desarrollo del cultivo del Tabaco, a la industria del tabaco, a las industrias directamente relacionadas con la fabricación de los productos del tabaco y su comercialización” (Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros; 2016).

Una paca de cigarrillos, para el caso concreto “Lark”, tiene 50 paquetes, cada uno de éstos contiene 10 cajetillas y a su vez cada cajetilla tiene 20 cigarrillos. Al establecer el impuesto de 0,16 USD por cada unidad de cigarrillos, deducimos que cada cajetilla de 20 unidades debe pagar un impuesto de 3,20 USD y el costo de venta al público en la actualidad es de 5,50 USD –obteniendo una utilidad de 2,30 USD por cajetilla-, el cartón de 10 cajetillas debe pagar un impuesto de 32 USD y la paca de 50 unidades 1600 USD.

Sin embargo, de acuerdo a E. Jiménez (comunicación personal, 17 de mayo de 2016) existen otras empresas como Tabacalera Costarricense y otras que declaran en cero, es

⁹ Cuando la declaración que se está realizando es sustitutiva a una anterior. Se debe registrar el valor del impuesto (sin intereses, ni multas) del formulario original.

¹⁰ El valor total del impuesto a pagar, resulta de restar del ICE a pagar, el pago previo.

¹¹ El pago puede realizarse mediante cheque, débito bancario, efectivo, notas de crédito u otras formas de pago.

¹² El valor de las unidades resulta de dividir los 20,267 USD por recaudación para 0,16 USD por tarifa específica a cada unidad.

decir que no fabrican ni importan cigarrillos, pues en este caso no pagan valor alguno porque no se produce el hecho generador de la obligación tributaria, aunque sí deben cumplir sus obligaciones formales.

2.3. Fin de la imposición del ICE en cigarrillos por parte de la Administración Tributaria.

Se podría deducir que una de las razones en que se basa la Administración Tributaria Central para establecer el impuesto a consumos especiales en cigarrillos y su correlativo aumento progresivo, es el Plan Nacional del Buen Vivir (SENPLADES, 2013) que abarca los lineamientos de carácter obligatorio para el sector público e indicativo para los demás sectores, al que se sujetan las políticas, programas y proyectos públicos para alcanzar el buen vivir de todos los ecuatorianos, conforme lo determina el Art. 280 de la Constitución de la República (2008).

El objetivo número 11 del Plan (SENPLADES, 2008) busca “establecer un sistema económico social, solidario y sostenible” tomando como eje central al ser humano para alcanzar su buen vivir. Dentro de las políticas a seguir para cumplir este objetivo está el desincentivar las importaciones de aquellos productos que afecten negativamente a la población, en lo que se podría incluir a los cigarrillos. Otro objetivo sería el número 3 que busca “mejorar la calidad de vida de la población”, tomando en consideración que es un proceso complejo y multidisciplinario en el cual es necesario analizar las condiciones de los entornos en que se desenvuelven los seres humanos con el fin de no deteriorar su calidad de vida; sin embargo, estos presupuestos se contradicen por la existencia de diversos actores económicos en el sector agrícola e industrial como son los agricultores y fabricantes tabacaleros, que también tienen derecho a la participación efectiva en los espacios de decisión económica.

El 27 de agosto de 2009 se recibió en la Asamblea Nacional el Proyecto de Ley reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador –la misma que fue aprobada y promulgada en el Registro Oficial Suplemento N° 94 de 23 de diciembre de 2009-, presentado por el Presidente de la República del Ecuador, quien en la exposición de motivos establecía que el objetivo no era sólo la recaudación de los impuestos sino también la corrección de las inequidades en

Ecuador, argumentando que esa reforma giraba en torno al cambio ético del Estado Ecuatoriano, que propendía a una mayor recaudación de impuestos directos sobre los indirectos y en mejorar la gestión tributaria a través de un esquema moderno de tributación, sobre todo en lo relacionado a los impuestos selectivos o de consumos especiales sin especificar en qué consiste ese esquema moderno ni haciendo referencia al desincentivo de hábitos de consumo que perjudican a la salud pública como sostenía la Administración Tributaria Central.

Por otro lado, la resolución N°. NAC-DGERCGC15-00000485 de 19 de junio de 2015 emitida por la Directora del Servicio de Rentas Internas, establece que la tarifa específica por unidad de cigarrillo para el cálculo del ICE desde el 01 de julio, es de USD 0.1324, la misma que en su considerando hace referencia a que la política tributaria debe promover tanto la producción de bienes –en el caso específico, cigarrillos- como también las conductas sociales y económicamente responsables, conforme lo determina el Art. 300 de la Constitución de la República (2008).

Frente a la expansión del tabaquismo como enfermedad mundial que ha repercutido gravemente en la salud pública y ha ocasionado consecuencias sociales, económicas, sanitarias y ambientales devastadoras, ha surgido la necesidad de cooperar de forma internacional con el fin de aplicar medidas eficaces de control de consumo de tabaco en el planeta, lo que llevó a celebrarse el Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para el control del Tabaco, el cual entró en vigencia el 27 de febrero de 2005 con la aceptación de 180 países signatarios entre los que consta el Ecuador, que depositó la ratificación del mismo en la sede las Naciones Unidas el 25 de julio de 2006 y promulgado en el Registro Oficial 382 de 23 de octubre del mismo año.

El Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco (2003) en el preámbulo establece:

“Reconociendo que la ciencia ha demostrado inequívocamente que el consumo de tabaco y la exposición al humo de tabaco son causas de mortalidad, morbilidad y discapacidad, y que las enfermedades relacionadas con el tabaco no aparecen inmediatamente después de que se empieza a fumar o a estar expuesto al humo de tabaco, o a consumir de cualquier otra manera productos de tabaco,

Reconociendo además que los cigarrillos y algunos otros productos que contienen tabaco están diseñados de manera muy sofisticada con el fin de crear y

mantener la dependencia, que muchos de los compuestos que contienen y el humo que producen son farmacológicamente activos, tóxicos, mutágenos y cancerígenos, y que la dependencia del tabaco figura como un trastorno aparte en las principales clasificaciones internacionales de enfermedades”.

Este convenio busca establecer medidas de control del tabaco como estrategia para la reducción de la oferta, demanda y daños que provoca el consumo y exposición al humo del tabaco, fundamentándose en consideraciones científicas, técnicas y económicas. El Art. 6 del convenio (OMS, 2003) establece que:

“1. Las partes reconocen que las medidas relacionadas con los precios e impuestos son un medio eficaz e importante para que diversos sectores de la población, en particular los jóvenes, reduzcan su consumo de tabaco. (...) Cada parte adoptará o mantendrá, según proceda, medidas como las siguientes:

a) Aplicar a los productos de tabaco políticas tributarias y, si corresponde, políticas de precios para contribuir al logro de los objetivos de salud tendentes a reducir el consumo de tabaco; y,

b) Prohibir o restringir, según proceda, la venta y/o la importación de productos de tabaco libres de impuestos y libres de derechos de aduana por los viajeros internacionales” (el subrayado me pertenece)

Esta medida relacionada con los impuestos para reducir el consumo de cigarrillos ha sido cumplida por Ecuador, evidenciándose en el incremento que ha tenido el ICE en cigarrillos en 2007, 2011, 2014, 2015 y 2016.

Existen otras medidas que Ecuador ha plasmado en varios proyectos como es la aprobación de la Ley Orgánica para la Regulación y Control de Tabaco publicada en el Registro Oficial 497 de 22 de julio de 2011, en la que se abarca la prohibición de todo tipo de publicidad, de venta y expendio a menores de edad y el establecimiento de espacios 100% libres de humo de tabaco.

Sin embargo, el Estado ecuatoriano no ha cumplido a cabalidad ciertos principios básicos para alcanzar los objetivos del presente convenio, esto es la información de las consecuencias sanitarias, adictivas y mortales del consumo del tabaco en todos los niveles de estudio y a la sociedad general, ya que no se ha observado propaganda alguna realizada por el Ministerio del ramo. Tampoco se han analizado otras medidas integrales, eficaces y no tributarias que permitan reducir la demanda de este producto, conforme lo determina el

artículo 7 del Convenio (OMS, 2003) a pesar de que no establece medida alguna en concreto.

Haciendo referencia a los antecedentes históricos y objetivos que tuvo el impuesto a cigarrillos, data que en tiempos de la Colonia, se creó la etapa de los estancos o monopolios del tabaco, los mismos que fueron administrados de forma exclusiva por la Real Hacienda estableciendo un gravamen de 5 centavos por kilogramo de tabaco producido.

Datos históricos señalan que en 1984 se instauró el primer impuesto al consumo y posteriormente se obligó a que las fábricas paguen un impuesto de 2 centavos por cada cajetilla que contenía 14 cigarrillos.

Iván Hidalgo contextualiza el fin de imposición de este impuesto en tiempos de la Colonia, afirmando que se buscaba restringir el consumo nocivo del cigarrillo:

“Los monopolios entonces, no fueron sino una manera de recaudar impuestos sobre ciertos consumos y se establecieron en función privativa del Estado, en ejercicio de su potestad soberana para imponer tributos. Fueron objeto de fundadas censuras, porque perturbaban las leyes económicas de libre competencia y se mantuvieron más como una rutina que como un medio científico de obtener rentas, y algunos como el del alcohol, tabaco, como una manera de restringir dichos consumos nocivos, pero en la práctica el Estado los fomentó con el fin de aumentar el rendimiento fiscal, al regular los precios de modo que se consiga la mayor utilidad posible” (Hidalgo, 1993) (el subrayado me pertenece).

El Registro Oficial 1123 de 18 de mayo de 1960 contiene al Decreto 18 que fue promulgado en la Presidencia de Camilo Ponce Enríquez, en la cual se establece en su Art. 6 que “el precio de venta al consumidor será fijado por el fabricante, previa aprobación de los Ministerios del Tesoro y Fomento”, además en el artículo 7 se determinan los impuestos ad-valorem en las diferentes clases de cigarrillos sobre su precio de venta al consumidor. El artículo 11 del Decreto 18 (1960) establece que la recaudación de aquellos impuestos debían ser depositados en una cuenta del Banco Central denominada “Partícipes del Impuesto al Tabaco” para ser distribuida al Fondo de Operación del Tesoro como también a la cuenta especial “Reconstrucción de las Zonas Afectadas por el sismo de 1949, según Decreto Legislativo de 13 de septiembre de 1949, publicado en el Registro Oficial N° 319 de 21 de septiembre de 1949”.

De lo antes expuesto, se evidencia que este impuesto tuvo como fin no sólo las arcas del Estado sino también la reconstrucción de las zonas afectadas por el sismo de 1949.

En 1961, se establece un impuesto de 0.20 centavos por cada cajetilla de cigarrillos importada para formar parte de los rubros de bonificación al magisterio nacional.

En 1967, se establece otro impuesto de 0.50 centavos por cada cajetilla de cigarrillos importados para solventar los gastos de ejecución de obras viales de Manabí y El Oro y para el Programa de Construcciones Escolares.

En el Registro Oficial 272 de 26 de marzo de 1973 se aprueba la Ley de Participaciones en las Rentas Fiscales, en la cual se da un matiz de fin recaudatorio a los impuestos que provengan de cigarrillos; esta ley crea el Fondo Nacional de Participaciones -FONAPAR-, cuenta extrapresupuestaria cuya fuente de ingresos entre varios rubros conforme lo determina el artículo 3 eran también los gravámenes al consumo de cigarrillos nacionales y el impuesto a los cigarrillos extranjeros.

El Registro Oficial 804 de 02 de abril de 1979, por medio del Decreto 3373, expide la Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Cigarrillos en el cual se considera una “escala de tarifas ad-valorem sobre el precio ex fábrica de las diferentes clases de cigarrillos que se producen y venden en el país” conforme lo determina el artículo 1, además se determina que los sujetos pasivos de este impuesto son por un lado el consumidor de cigarrillos en su calidad de contribuyente y por el otro el fabricante de cigarrillos por su condición de agente de percepción del mismo. El artículo 6 de esta ley determina el destino del impuesto, según el cual el 60% de lo recaudado iba al Presupuesto del Gobierno Nacional para el financiamiento de proyectos prioritarios de desarrollo, en los que se incluía proyectos relacionados con actividades turísticas y deportivas y el 40% restante iba al FONAPAR.

La Ley N° 153 promulgada en el Registro Oficial 662 de 16 de enero de 1984 sobre la elevación de sueldos y salarios a los trabajadores sujetos al Código de Trabajo, establecía los rubros a través de los cuales era posible financiar este aumento, para lo cual en su artículo 10 sustituyó el artículo 3 de la Ley del Sistema Impositivo de Consumo Selectivo de Cigarrillos de 1979 aumentando el régimen impositivo en las diferentes clases de cigarrillos.

La Ley 787 publicada en el Registro Oficial 193 de 27 de mayo de 1985 sobre los fondos para financiar el Programa Nacional de Medicina Infantil Gratuita¹³ constituida como objetivo básico del Plan Nacional de Salud en la Presidencia de León Febres Cordero, tuvo como ingreso “todas las recaudaciones adicionales que se deriven por la elevación de precios de los cigarrillos”.

Posteriormente, el 28 de mayo de 1987 en el Registro Oficial 695, se publica la Ley N°63-Ley de Creación del Fondo Nacional de Universidades y Escuelas Politécnicas- en la cual se establece que una de las rentas que servirán para financiar este fondo son entre otros: “el impuesto adicional del 20% ad-valorem sobre el precio ex –fábrica de los cigarrillos de producción nacional, cuya recaudación y administración se realizará utilizando igual procedimiento que la recaudación del impuesto fiscal sobre la materia”.

En la actualidad, de acuerdo al artículo 89 de la LORTI (2004), el total de la recaudación del Impuesto a los Consumos Especiales debe ser depositado en la cuenta que tiene el Servicio de Rentas Internas en el Banco Central del Ecuador y una vez que se realicen los registros contables, en el plazo máximo de 24 horas, los valores pertinentes serán transferidos a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional.

Esta Cuenta abierta en el Banco Central administra el Presupuesto General del Estado conforme lo señala el artículo 299 de la Constitución de la República (2008).

CAPÍTULO III

3. Ética Tributaria

3.1. Definición

De forma general, la palabra ética proviene del latín “ethos” que significa costumbre.

Según Leopoldo Baeza y Aceves (1976), la ética es “la disciplina filosófica, y más propiamente axiológica, que se ocupa del estudio de los valores bueno-malo”.

Desglosando la definición anterior, la ética es filosófica porque busca el conocimiento e investiga posibles respuestas a las cuestiones últimas de la existencia humana, y es

¹³ En la actualidad Centro Estatal de Medicamentos e Insumos Médicos - CEMEIM

axiológica porque se remite a los valores, buscando determinar si una conducta es buena o mala como tal.

A la hora de establecer que una conducta sea buena o mala, resulta un tanto relativo pues lo que para un conjunto de personas es bueno para otras no lo es, como ocurre con el consumo de cigarrillos, donde las empresas tabacaleras promueven el consumo del mismo por su afán de lucro, mientras que organismos contra el tabaco, dependencias sanitarias e instituciones contra el cáncer afirman que el consumo de este producto es dañino para la salud.

El objetivo y estudio de la ética tiene como centro a los actos humanos y el orden de los mismos; esta disciplina no tiene como función prescribir acciones concretas sino que busca guiar el accionar para cada situación específica.

La ética da sentido a aquello que se permite, recomienda y/o prohíbe en cualquier campo, como es el tributario que permite no sólo descubrir y exponer las razones en que se basan los tributos, sino también reflexionar sobre el fin de éstos.

La ética tributaria forma parte de la ética pública y se encarga del estudio valorativo de los comportamientos del Estado y contribuyentes en relaciones jurídicas que producen acciones y reacciones recíprocas entre ellos.

Esta disciplina brinda justificación racional a la actuación de la Administración Tributaria a la hora de establecer y recaudar los tributos, tomando en consideración ciertas circunstancias sociales que giran en su entorno como son la crisis económica que vive nuestro país, reformas legales continuas y la presión por la obtención de más recaudación.

Una característica de la ética es su practicidad, conforme lo determina Xavier Etxeberria (2002) “es un saber de la acción concreta, no meramente teórico”, por lo que se concluye que la ética tributaria no debe quedar solo en el plano teórico sino que debe verse reflejado en cuestiones concretas y reales.

Esta rama filosófica debe ser utilizada por quienes crean, modifican o extinguen tributos, incluso por todos los funcionarios que forman parte de la Administración Tributaria porque en base a ésta y con los elementos suficientes deben justificar la carga impositiva que afectará a la economía de los contribuyentes.

Las leyes tributarias, al ser hechas por y para personas, tienen como fundamento a la dignidad, que es la condición mínima que tenemos todos los seres humanos por el simple hecho de ser tales.

La potestad tributaria tiene como límite a la dignidad humana, es decir actuar con ética, por tal en el caso concreto surgen las siguientes interrogantes: ¿Cuáles son las funciones que el Estado debe tener en torno a los impuestos? ¿Cuáles son los fines que estos impuestos deben tener?

3.2. Principios

La ética tributaria al ser reflexiva se centra en los principios y fundamentos en que se basa la conducta de la Administración Tributaria a la hora de establecer las diferentes clases de tributos.

Los principios son mandatos de optimización (Alexy, 1997), directrices o parámetros que sustentan a la ética tributaria. A continuación se detallan los principios que regulan la conducta que tiene la administración y que gira en torno a la dignidad humana.

Benevolencia: sentimiento natural y voluntario que tiene como objeto a la felicidad¹⁴ personal y colectiva; se orienta a realizar lo bueno, busca resolver problemas ajenos empleando medidas lícitas.

Transparencia: La doctrina en general, concibe a la transparencia como un principio que debe asentarse en un eficaz sistema de control preventivo, es decir implica una rendición de cuentas de forma periódica y clara por parte de la Administración Tributaria, no sólo de lo recaudado sino también del destino del gasto público, es decir el fin que tuvo la recaudación de los diferentes pagos de los contribuyentes.

Autonomía: se rige por sus propias leyes basándose en el conocimiento de sus postulados, va de la mano con el principio de independencia. Implica no dejarse influenciar por opiniones contrarias a su esencia, sin prejuicios, libres e independientes de coyunturas sociales.

¹⁴ Para Aristóteles, la felicidad era considerada como el centro de la ética eudemonista.

Razonabilidad: Permite identificar a los medios y fines. Hace referencia a una verdad aceptable con límites permisibles determinados, que en caso de excederlos se consideraría socialmente no aceptada. La razonabilidad está orientada a los valores y por tal a la forma correcta de vivir.

Racionalidad: significa actuar conforme a la razón¹⁵, con coherencia y emitiendo criterios verdaderos y demostrables. A través de este principio su accionar se orienta a los fines de su imposición y su metodología se basa en demostraciones para concluir en premisas que se traducen en inferencias lógicas.

Excelencia: busca alcanzar la verdad. Hace referencia a la calidad superior y bondad de la que está dotada.

Objetiva: se orienta a la generalidad y por ende validez universal. Es clara y concreta.

Reflexiva: al tener como centro el comportamiento de la Administración Tributaria, permite tener criticidad sobre su actuar, especialmente cuando se trata de crear, modificar o extinguir tributos.

Beneficencia: Busca el beneficio de las personas y por tal evita ocasionar un posible daño o incluso menoscabar su integridad a través de las medidas que se tomen para cumplir sus fines.

Justicia: de forma general significa “dar a cada uno lo que le corresponde”; sin embargo, en situaciones concretas de vulnerabilidad es necesario reconocer la diferencia, favoreciendo a la parte más débil, lo que iría en contra del postulado antes mencionado.

Hace referencia a la equidad que deben tener los tributos y el esfuerzo de los contribuyentes para soportarlos, para de esta forma contribuir al sostenimiento del Estado a través de los ingresos a las arcas fiscales con el fin de satisfacer el bienestar común.

No maleficencia: de forma general tiene origen en el Juramento Hipocrático, hace referencia a no hacer daño, no cometer el mal o no actuar con dolo, alevosía e intención para infringir dolor a los demás.

Este principio determina la necesidad de identificar los medios y tener en cuenta sus efectos.

¹⁵ La palabra razón tiene origen griego, es la facultad que distingue a los seres humanos de los animales y les permite diferenciar su entorno

Se diferencia de la benevolencia en cuanto ésta busca hacer el bien de forma activa, mientras que la no maleficencia se abstiene de realizar ciertas conductas en función de los riesgos.

Eficacia: cumplir fines, realizar trabajo adecuado.

Eficiencia: medios o recursos para cumplir fines.

3.3. Origen y Causas del conflicto

El Impuesto a Consumos Especiales tiene efectos importantes en la economía y salud de los consumidores, así como también en la recaudación que se genera y que es percibida por el Estado para la consecución de objetivos sociales.

Dos son las razones fundamentales para establecer un impuesto al consumo de cigarrillos, una de ellas es la necesidad recaudatoria que tiene un gobierno para proveer bienes y servicios a su sociedad, mientras que la otra tiene relación con las externalidades negativas que se producen por este impuesto, que se traducen en las afectaciones a la salud de aquellos que fuman cuya fuente es el consumo de cigarrillos.

Nada impide que el Estado instaure un impuesto a cigarrillos, siempre y cuando se cumplan los fines para los cuales fue establecido, puesto que de esta forma no solo se estaría generando bienestar social sino también seguridad jurídica, caso contrario se producirían distorsiones en torno al cumplimiento del objetivo de este impuesto como ocurre en nuestro país.

Es evidente que este impuesto por su naturaleza, a pesar de afectar el ingreso de los consumidores, no se aplica para todos los contribuyentes sino únicamente para quienes optan por comprar este producto.

En economía se establece que el ICE a cigarrillos es un impuesto al ocio, entendido éste como un bien no necesario, por tal no se podría imponer un impuesto a algo que le gusta a la gente, es decir que lo consume por placer.

Cuando el fin del impuesto a cigarrillos por parte del Estado, es propender al no consumo de los mismos basándose en posturas de afectación a la salud, las personas que optan por

fumar, buscan que se cumpla con este objetivo, caso contrario se los engañaría, evidenciándose un problema de ética tributaria.

En la actualidad, no existe evidencia alguna en torno a la disminución del consumo de cigarrillos a través de impuestos, ya que la elasticidad precio de demanda es alta, lo que significa que los consumidores por el simple gusto pagan el impuesto que sea u optan por cigarrillos de menor valor o de contrabando, de lo que se concluye que el impuesto óptimo a cobrarse es el que a la gente le gustaría pagar.

Frente a esta dependencia de las personas por fumar, el Estado establece impuestos altos, lo que en términos de economía de salud impositiva equivale a aprovecharse de la salud de la demanda que se verá afectada en un futuro y que tienen en mente que la recaudación de los impuestos servirá en algún momento para tratar su enfermedad - en caso de llegar a padecerla- producto del consumo de cigarrillos, caso que es posible realizarlo conforme lo determina el artículo 298 de la Constitución de la República (2008) que señala la posibilidad de establecer preasignaciones presupuestarias destinadas a salud.

Otra razón para imponer un impuesto a consumos especiales en cigarrillos, es el costo que los consumidores imponen a otras personas en la sociedad, es decir a los fumadores pasivos, quienes no son tomados en cuenta por los agentes económicos importadores y fabricantes de cigarrillos, que buscan su beneficio propio obteniendo ganancias, y que en realidad son los responsables de estos costos.

Varias son las razones para limitar un impuesto a cigarrillos, que expongo a continuación:

- Cuanto más alto sean los rubros a este impuesto, puede provocar la disminución del consumo de cigarrillos, lo cual a pesar de cumplir el cometido de la ética tributaria que es reducir el consumo, también implicaría menor recaudación de este impuesto en las arcas fiscales.
- El establecer impuestos como política pública para la reducción del consumo de cigarrillos, no implica que sea la mejor medida para disminuir el consumo como ocurre en la actualidad en Ecuador, es decir no hay una seguridad completa que permita determinar que a medida que crece el impuesto las personas dejarán de fumar.
- Muchas veces este impuesto es regresivo, ya que los distribuidores deberían afrontar la carga del pago del impuesto a pesar de no ser ellos quienes lo consuman,

mientras que las últimas beneficiarias serían las empresas importadoras o fabricantes de cigarrillos, lo que permite determinar que quienes ganan más – empresas- deben pagar menos impuestos.

En nuestro país el impuesto a consumos especiales en cigarrillos está constituido por una tarifa específica. Al establecer este tipo de impuesto, aparecen diversas clases de cigarrillos que se diferencian por su calidad y precio, lo que puede provocar que las personas opten por consumir el cigarrillo de mejor calidad y así evitar daños a su salud, observando que la tributación se presenta independientemente de la calidad del producto. No se debe olvidar que los consumidores en caso de existir impuestos específicos a cigarrillos, opten incluso por sustituir el producto.

En cambio en un mercado oligopólico, la demanda de consumidores sería la misma pero el número de oferentes sería mayor, lo que produciría que sus utilidades sean percibidos en menor cantidad, y por tal una colisión de intereses entre los consumidores y productores, puesto que los primeros buscarán que se establezca un impuesto ad valorem, mientras que los segundos querrán un impuesto específico, lo cual se solucionaría haciendo una verdadera ponderación en función del bien común.

“En otras palabras, el equilibrio óptimo de impuestos consiste en una combinación de un impuesto ad valorem que reduce la calidad con un impuesto específico que aumenta la calidad, de tal forma que los dos efectos sobre calidad se cancelan mutuamente y se recauda el monto necesario. Esto requiere la utilización en mayor medida del impuesto que tiene un efecto menor sobre la calidad”. (Agostini, 2010)

El nivel del impuesto va a depender del objetivo que tenga el Estado que puede ser la salud o la recaudación.

Héctor Villegas (2001) afirma que los tributos pueden tener fines fiscales o extrafiscales, los primeros hacen referencia al fin recaudatorio que tiene el Estado para que los ingresos provenientes de los mismos pasen a formar parte del Presupuesto General del Estado y de esta forma cumplir las políticas y proyectos que se ha trazado el gobierno; en cambio los fines extrafiscales se refieren ya no a un fin recaudatorio sino a incentivar o desincentivar determinadas actividades en las personas por efectos de salud pública, económica, etc.

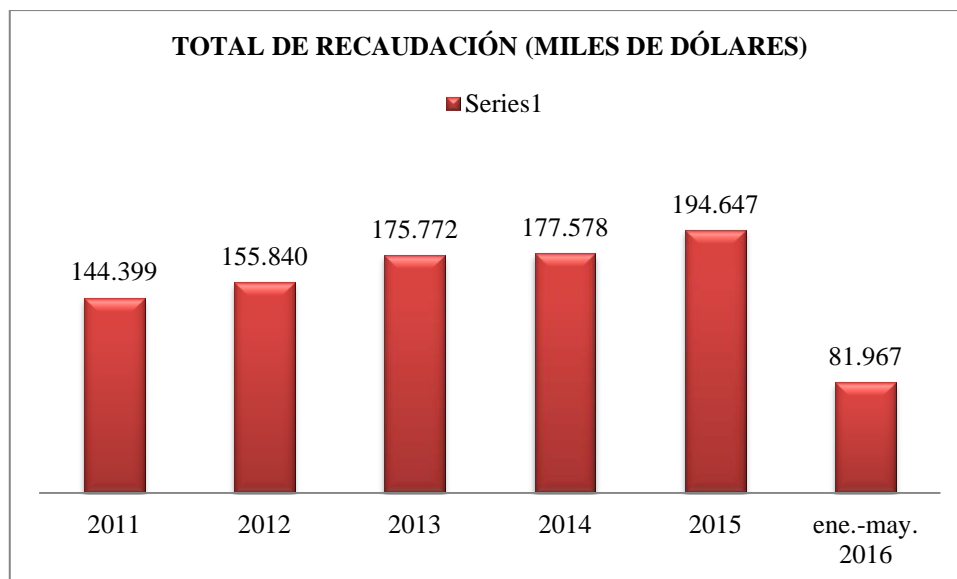
El ICE en cigarrillos corresponde a este segundo grupo, porque en un inicio se lo estableció con un fin recaudatorio, que a la postre fue tornándose en extrafiscal y que en la

actualidad su alza corresponde a disposiciones del Convenio Marco de la OMS para control del tabaco cuyo fin es disminuir el consumo de cigarrillo a nivel mundial.

La naturaleza de las tasas y contribuciones especiales de mejora permite recibir una contraprestación o servicio determinado, por lo que se tiene conocimiento de la inversión realizada en torno a los mismos por parte de las administraciones tributarias recaudadoras; sin embargo, en el caso de los impuestos no ocurre el mismo escenario y es por ello que surge cierta resistencia de los contribuyentes en cuanto al pago de impuestos puesto que generalmente esperan información o resultados visibles que los beneficien.

Gráfico 2

Recaudación del ICE en cigarrillos, 2011 a mayo de 2016.



Fuente: SRI. Estadísticas Generales.2016.

Elaboración: Melanee Auz

Las estadísticas del SRI evidencian de forma clara que la recaudación del ICE cigarrillos se ha ido acrecentando en los últimos años, lo que se debe al alza semestral del impuesto, y por tal se deduce que no existe una verdadera disminución de consumo del mismo.

En la actualidad, se evidencia una postura antiética respecto al manejo de los recursos generados por los impuestos, en vista de que la ciudadanía no tiene pleno conocimiento del destino de los mismos; lo que se contrapone con una de las características esenciales de las políticas fiscales que es la ética pública.

En cuanto al ICE en cigarrillos, la ética tributaria busca calificar su contenido valorativo, por lo que al determinar que este impuesto es un problema dentro de esa rama, se utiliza la consciencia para comparar lo que sucede en la realidad con lo ideal.

Se deduce que en términos éticos, el ICE en cigarrillos es un medio que ha sido establecido para alcanzar un fin que gira en torno a la salud pública que es la disminución del consumo de este producto. Sin embargo, al reflexionar sobre los motivos que llevaron a crear el ICE en cigarrillos, no se debe caer en una visión netamente utilitarista como en el caso presente se evidencia a través del sacrificio de una minoría –quienes consumen- para el bienestar de la mayoría –fin recaudatorio-, ya que se estaría utilizando a la minoría como puro medio, y el ICE pasaría a ser un valor instrumental que cubre necesidades.

El tratadista Xavier Etxeberria (2002) afirma que “no podemos centrarnos en los medios sin habernos planteado la cuestión de los fines” y que “los medios se dignifican moralmente cuando sirven a fines dignos que hay que concretar”, lo que en el caso concreto implica cuestionar los fines –específicamente disminución del consumo de cigarrillo, recaudación en segundo plano- para que fue creado el ICE en cigarrillos y los medios –impuestos, políticas públicas- que permitirán alcanzar esos fines.

3.4. Soluciones por medio de políticas públicas.

De acuerdo a Bardes y Dubnick (como se citó en Nagel, 1983), “la política pública está constituida por las acciones gubernamentales, lo que los gobiernos dicen y hacen con relación a un problema o controversia”.

Por su parte, Luis Aguilar (2009) expone una definición más amplia de lo que es una política pública, afirmando que:

“es un conjunto (secuencia, sistema, ciclo) de acciones, estructuradas en modo intencional y causal, en tanto se orientan a realizar objetivos considerados de valor para la sociedad o a resolver problemas cuya intencionalidad y causalidad han sido definidas por la interlocución que ha tenido lugar entre el Gobierno y sectores de la ciudadanía; acciones que han sido decididas por las autoridades públicas legítimas; acciones que son ejecutadas por actores gubernamentales o por éstos en asociación con actores sociales (económicos, civiles), y; que dan origen o forman un patrón de comportamiento del Gobierno y la sociedad”.

Además (Vargas, 1999) señala que las políticas públicas son “el conjunto de sucesivas iniciativas, decisiones y acciones del régimen político frente a situaciones socialmente problemáticas y que buscan la resolución de las mismas o llevarlas a niveles manejables”

Las políticas públicas son planes, programas y acciones de hacer y no hacer estructuradas que se traducen en respuestas –que incorporan la opinión, participación y dinero de los ciudadanos- del Estado frente a determinadas situaciones públicas, problemáticas e insatisfechas para alcanzar objetivos necesarios; son realizadas por los diferentes organismos que forman parte del sector público de acuerdo al ámbito de su competencia y en ocasiones con la participación de actores sociales.

En el artículo 11, numeral 8 de la CRE (2008) se señala que “el contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva a través de (...) políticas públicas”, y el Estado está en la obligación de garantizar e incluso generar las condiciones necesarias para su ejercicio y reconocimiento.

En las políticas públicas intervienen varios actores con diferentes intereses y expectativas, por lo que usualmente se manifiestan con una posición determinada a la hora de elaborar las mismas. En este proceso de elaboración es necesario entender su desarrollo, implementación, el contexto en el que se generaron y lo que influyó para que las mismas sean instauradas.

Hogwood (1984) señala que “para que una política pueda ser considerada como política pública, es preciso que en un cierto grado haya sido producida o por lo menos tratada al interior de un marco de procedimientos, de influencias y de organizaciones gubernamentales”

Cualquier política pública que no sea planificada adecuadamente podría no cumplir los preceptos de la ética tributaria, en cuanto deben responder a necesidades de la sociedad que un primer momento fueron contribuyentes-ciudadanos.

Para establecer políticas públicas en torno al consumo de cigarrillos es necesario correlacionar aspectos económicos, financieros y de salud.

El artículo 359 de la CRE (2008) establece que:

“El sistema nacional de salud comprenderá las instituciones, programas, políticas, recursos, acciones y actores en salud; abarcará todas las dimensiones del derecho a la

salud; garantizará la promoción, prevención, recuperación y rehabilitación en todos los niveles; y propiciará la participación ciudadana y el control social”.

Sin embargo, hay que tomar en cuenta que el Ministerio de Salud en nuestro país no ha realizado mayor propaganda, difusión o campañas en torno al consumo de cigarrillo para la disminución del mismo.

El Gobierno en cuanto a la política fiscal del alza semestral en torno al ICE en cigarrillos, debe tener en cuenta que probablemente a mayor alza, menor va a ser lo recaudado, porque la demanda optará por sustituir el producto o incluso adquirir cigarrillos de contrabando.

Las políticas públicas que se expondrán a continuación son factibles y deben ser realizadas por el Estado Central conforme lo determina el artículo 261 de la CRE (2008), específicamente por el Ministerio de Salud de acuerdo al artículo 6 de la Ley Orgánica de Salud (2006).

Varios son los espacios en los que se puede no sólo prevenir sino también resolver los problemas relacionados al consumo de cigarrillos, uno podría ser el lugar de trabajo.

Una posible propuesta sería incentivar en mayor grado a las empresas importadoras y fabricantes de cigarrillos y/o tabacos para que inviertan en la calidad del producto y se innoven tecnológicamente, lo cual puede reducir la externalidad negativa producto del consumo de cigarrillos.

Se debe implementar políticas públicas¹⁶ que vayan encaminadas a prevenir el consumo de cigarrillos en niños y adolescentes, debido a que en su entorno familiar y social pueden darse distintos escenarios que estén ligados a experimentar el consumo de este producto; incluso se debería tratar el tema de concientización y sensibilización con los padres de familia.

En los centros educativos se debería poner mayor énfasis en aquellos alumnos que tengan retraso escolar, es decir que hayan perdido uno o varios años académicos, puesto que podrían considerarse un mayor riesgo para sus compañeros porque podrían influenciarlos a fumar.

Se podría reforzar la malla curricular, aumentando una materia que trate sobre los efectos dañinos del tabaco. Los docentes deberían estar capacitados para que impartan en sus horas de clase los efectos dañinos del consumo de tabaco.

¹⁶ Como charlas psicológicas en las escuelas.

En la actualidad, el Ministerio de Salud debería hacer uso de las redes sociales para difundir propaganda que no sólo llame la atención sino que prevenga y desincentive el consumo de cigarrillos.

Varias políticas públicas que han sido adoptadas en el extranjero pueden implementarse en nuestro país como Quitline que es un fondo de caridad fundado en 1999 por el Ministerio de Salud de Nueva Zelanda para ayudar a dejar de fumar. En 2015 el Servicio Nacional de Salud adquirió los derechos para operar este servicio. De acuerdo al documento de revisión anual del Grupo Quit (2014-2015), se afirma que en 2014-2015, el 34% de los clientes habían dejado de fumar con éxito a las 4 semanas.

En cambio en Noruega se enfocan en realizar campañas en medios de comunicación, las cuales tienen éxito siempre y cuando sean extensas e intensivas y su objetivo esté definido. Los mensajes se basan en las necesidades e intereses del público a quienes van dirigidas y las campañas están apoyadas por otras medidas para trabajar directamente con la comunidad. Además han implementado varias políticas con el fin de disminuir el consumo de cigarrillo, entre ellas están la utilización de gráficos como etiqueta de advertencia que cubre el 48% de la cajetilla de cigarrillos, se ha realizado una campaña de medios –radio y televisión- para advertir a la población sobre los peligros que ocasiona el consumo de cigarrillos (World Lung Foundation, 2015).

La Dirección de Salud de Noruega tiene centros para una vida saludable que juegan un papel importante en la cesación del tabaco. Promueven que los médicos en sus consultas den a conocer los efectos adversos del consumo de cigarrillo a sus pacientes.

En este país los trabajadores del Ministerio de Salud y los empleados de los municipios y condados que brindan servicios de salud deben utilizar la intervención breve, que es un método en el que se pregunta a las personas si fuman, si les gustaría dejar de fumar y se les recomienda métodos para que dejen de fumar, se les provee información sobre tratamientos médicos, centros de vida saludable, la web y línea telefónica del Estado para dejar de fumar y si el paciente no quiere dejar de fumar se le pide permiso para que en una próxima consulta se toque nuevamente el tema.

El municipio se encarga de supervisar la prohibición de fumar en lugares públicos, incluido restaurantes y tiene la prerrogativa de prohibir fumar en lugares de trabajo. El trabajo conjunto contra el cigarrillo en Noruega, es con el apoyo de instituciones públicas en su mayoría.

Por otro lado en Uruguay, el CIET es una organización que busca prevenir el consumo de cigarrillo y tabaco, se conforma por personas especializadas en varias disciplinas: medicina, investigación, psicología, abogacía, sociología, economía, contabilidad y personas afectadas por el tabaco, estudiantes y voluntarios. Entre las actividades que realiza esta institución es encuestas, entrevistas y presentan leyes que giren en torno a la salud de las y los uruguayos; presentan informes y propagandas a través de los diferentes medios de comunicación y ponen a disposición de las personas todos los materiales y estudios que hayan realizado a través de su página web.

Conclusiones

El ICE en cigarrillos netamente es un impuesto extrafiscal, que se diferencia de otros impuestos porque su fin no es recaudatorio. Se lo estableció como una medida eficaz para controlar y disminuir el consumo de cigarrillos, conforme lo determina el Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para Control de Tabaco, publicado en el Registro Oficial 382 de 23 de octubre de 2006.

La ética tributaria es una disciplina filosófica que busca brindar justificación racional a la actuación de la Administración Tributaria, en cuanto al establecimiento y fin de los tributos, tomando en cuenta las circunstancias sociales, políticas y económicas que giran en torno a este accionar.

El ICE en cigarrillos es un problema de ética tributaria ya que no se cumple con el fin para el que fue establecido, es decir la disminución del consumo de este producto.

La recaudación de ICE en cigarrillos ha ido aumentando en función de su alza semestral, mas no porque haya un acrecimiento en el número de unidades declaradas, lo que tiene concordancia con la afirmación de las empresas tabacaleras respecto a la disminución en sus ventas.

Las personas que consumen cigarrillo, han optado por adquirir el de contrabando, debido a la afectación en menor grado que sufre su economía, ya que estos cigarrillos tienen menor precio en relación a los cigarrillos nacionales.

Las personas que fuman sí tienen claro los efectos dañinos que provoca el consumo de cigarrillos, mas no saben el fin que tiene este impuesto y tampoco conocen sobre las políticas que haya hecho el Estado para prevenir o disminuir su consumo.

La tarifa específica de ICE es de 0,16 USD y a partir de 2017 se ajustará de forma anual y ya no semestral. No existe un límite en cuanto a tiempo para la imposición de este impuesto por parte del Estado.

Recomendaciones

Se recomienda que la Administración Tributaria a través de capacitaciones, tenga claro la naturaleza del ICE en cigarrillos y ahonde en la extrafiscalidad que le caracteriza, así se podrá entender con mayor profundidad el fin de este impuesto, el cual tiene como referencia al Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para Control del Tabaco y que forma parte de los convenios internacionales que están en segundo nivel del orden jerárquico previsto en el artículo 425 de la Constitución (2008).

Cuando los órganos competentes que establecen, modifican y extinguen tributos empiecen a actuar con ética tributaria y realicen una mayor difusión a través de los medios de comunicación sobre este tema, el control social de los ciudadanos hará que este accionar sea obligatorio.

Se recomienda que el Ministerio de Salud cree un **“Fondo de Salud”** al que se destine el 80% de la recaudación mensual de ICE en cigarrillos, constituyéndose en una preasignación presupuestaria destinada al sector salud permitida por la Constitución (2008), para que el Ministerio del ramo cumpla una de sus responsabilidades que es la emisión de políticas que regulen y eviten el consumo de tabaco catalogado como problema de salud pública conforme lo determinan los artículos 6, #10 y 38 de la Ley Orgánica de Salud Pública (2006).

A través de una decisión de la Comunidad Andina de Naciones en torno a la integración de los Estados para salvaguardar la salud de la población y evitar el contrabando que afecta a la economía interna de las naciones, los Estados miembros aplicarían una tarifa específica en el impuesto de cigarrillos con el fin de disminuir su consumo.

Que los niños y adolescentes sean el centro de las políticas y normas que realice el Ministerio de Salud para prevenir y evitar el consumo de cigarrillo especialmente a través de redes sociales; esta dependencia junto con el Ministerio de Educación tiene la obligación de ejecutar programas para prevenir el consumo del tabaco, conforme lo determina el artículo 39 de la Ley Orgánica de Salud, como impartir charlas psicológicas a los padres de familia y docentes para concientizar sobre el uso de este producto en el hogar y entorno social, incluso convendría incluir en la malla curricular una materia que trate sobre los efectos dañinos que provoca el consumo de este producto.

Que la Administración Tributaria produzca una mayor estabilidad tributaria en cuanto al ICE en cigarrillos, estableciendo un límite de imposición que verdaderamente permita cumplir con su fin extrafiscal, para que así la tributación sea una respuesta para que la gente deje de fumar.

Bibliografía

- Agostini, C. (03 de mayo de 2010). *"Tributación a los Cigarrillos: Análisis y Propuestas"*. Recuperado de <http://fen.uahurtado.cl/wp-content/uploads/2010/07/inv246.pdf>
- Aguilar, L. (2009). Marco para el análisis de las políticas públicas. En F. Mariñez y V. Garza (Ed.), *Política Pública y Democracia en América Latina- Del Análisis a la Implementación*. (pp. 11-32). México, D.F.: Porrúa.
- Alexy, R. (1997). *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid, España: Centro de Estudios Constitucionales.
- Ataliba, G. (1987). *Ministerio Público Fiscalía de la Nación - Perú*. Recuperado de http://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf
- Baeza, L. (1976). *Ética*. México: Porrúa S.A.
- Bravo, J. R. (2000). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Legis Editores.
- Centro de Investigación para la Epidemia del Tabaquismo - CIET. (2016). *Impuesto al Tabaco*. Recuperado de <http://cieturuguay.org/>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *El Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia latinoamericana*.
- Código Tributario. (14 de junio de 2005). Quito: Registro Oficial Suplemento 38.
- Código Tributario Uruguayo (06 de diciembre de 1974). Uruguay. Decreto Ley No. 1430. Recuperado de <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,CodigoTributario,O,es,0>,
- Constitución de la República del Ecuador. (20 de octubre de 2008). Quito: Registro Oficial 449)
- Corte Constitucional del Ecuador (16 de marzo de 2009). *Sentencia Interpretativa No. 0001-09-SIC-CC*. Quito: Registro Oficial Suplemento 540.
- Costa, R. V. (2014). *Curso de Derecho Tributario* (4° ed.). Montevideo, Uruguay: B de F.
- Cucci, J. (1996). *El Hecho Imponible - Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires, Argentina: Abelardo-Perrot.
- Cuno, H. (2010). Razón, Racionalidad y Razonabilidad ¿Qué los identifica y diferencia?. Revista del Tribunal Regional del Trabajo de Belo Horizonte. Recuperado de http://www.trt3.jus.br/escola/download/revista/rev_81/humberto_luiz_cuno_cruz.pdf

Decreto 11/016 (29 de enero de 2016). Actualización De Los Valores Del Impuesto Específico Interno (IMESI) A Tabacos Y Cigarrillos. Diario Oficial 29. Recuperado de <http://www.impo.com.uy/bases/decretos/11-2016>

Decreto 18. (18 de mayo de 1960). Registro Oficial 1123.

Decreto 96/990. (21 de febrero de 1190). *Reglamentación del Impuesto Específico Interno*. Uruguay. Recuperado de <http://www.impo.com.uy/bases/decretos/96-1990/35>

Delgado Rivero, F., & Muñiz Pérez, M. (2005). *Cuadernos de Hacienda Pública - Teoría de los Impuestos*. Asturias: Universidad de Oviedo.

Destínanse fondos para financiar el Programa Nacional de Medicina Infantil Gratuita. (27 de mayo de 1985). Quito: Registro Oficial 193.

Dirección General Impositiva de Uruguay. (2016). Informe de Recaudación a marzo de 2016. Recuperado de www.dgi.gub.uy/

Directiva 2011/64/UE. (05 julio de 2011). Relativa a la Estructura y los Tipos del Impuesto Especial que grava las labores del Tabaco. Diario Oficial de la UE L 176. Recuperado de <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:176:0024:0036:ES:PDF>

Directorate of Norwegian Customs (2015). *Alcohol and Tobacco Quotas [Cuotas de Alcohol y Tabaco - Reglamentación de aduanas para viajeros al entrar o salir de Noruega]*. Recuperado de <http://www.toll.no/en/goods/alcohol-and-tobacco/quotas/>

Durango, G. (2009). *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana*. Quito, Ecuador: Edipcentro.

Etxeberría, X. (2002). *Temas básicos de ética*. Bilbao, España: Descleé de Brouwer.

Flor, L. (2014). *Manual de Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Castilla - La Mancha: Universidad de Castilla - La Mancha.

Giullani, C; Gomes De Sousa, R. y Valdés Costa, R. (1967). *Modelo De Código Tributario Para América Latina OEA/BID*. Buenos Aires, Argentina: Programa Conjunto De Tributación OEA/BID.

Helsedirektoratet (2016). *Tobacco Control [El Control del tabaco]*. Recuperado de <https://helsedirektoratet.no/english/tobacco-control>

Hidalgo, I. (1993). *El Impuesto a los Consumos Especiales: el caso del impuesto al consumo de los cigarrillos* (Tesis de pregrado). Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, Ecuador.

Hogwood, B. y Gunn, L. (1984). *Policy Analysis for the Real World*. Oxford, US: University Press.

Iturralde, F. (2003). Principios del Derecho Tributario. En I. E. TRIBUTARIO, *III Jornadas de Derecho Tributario*. Quito, Ecuador.

Instituto Nacional de Cáncer. (25 de octubre de 2010). *El Cáncer*. Recuperado de Tabaco sin humo y el Cáncer: <http://www.cancer.gov/espanol/cancer/causas-prevencion/riesgo/tabaco/hoja-informativa-tabaco-sin-humo>

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos –INEC-. (2015). *Metodología del Índice de Precios al Consumidor (IPC) Base Anual: 2014=100*. Recuperado de <http://www.ecuadorencifras.gob.ec/>

Jarrín, J. (1989). *Principios e Instituciones del Derecho Tributario Formal Ecuatoriano*. (Tesis de pregrado). Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito.

Junta Nacional de Drogas. (2002). *Tabaquismo: Consumo en el ámbito de la enseñanza media*". Recupero de <http://www.infodrogas.gub.uy/>

Larrain, F., & Sachs, J. (2002). *Macroeconomía en la economía global*. Buenos Aires, Argentina: Pearson Educación.

Ley de Participaciones en las Rentas Fiscales. (26 de marzo de 1973). Quito: Registro Oficial 272.

Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Cigarrillos. (02 de abril de 1979). Quito: Registro Oficial 804.

Ley de Elevación de Sueldos, Salarios y su Financiamiento. (16 de enero de 1984). Quito: Registro Oficial 662.

Ley de Creación del Fondo Nacional de Universidades y Escuelas Politécnicas. (28 de mayo de 1987). Quito: Registro Oficial 695.

Ley Especial de Reactivación Económico Social del Austro (24 de enero de 1995). Quito: Registro Oficial Suplemento 618.

Ley Orgánica de Salud. (22 de diciembre de 2006). Quito. Registro Oficial Suplemento 423.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (17 de noviembre de 2004). Quito: Registro Oficial Suplemento 463.

Ley Orgánica para la Regulación y Control de Tabaco. (22 de julio de 2011). Quito: Registro Oficial 497.

Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas. (29 de abril de 2016). Quito: Registro Oficial Suplemento 744.

Ley 19.800 (31 de agosto de 1972). *Ley Nacional del Tabaco. Fondo Especial del Tabaco*. Buenos Aires, Argentina. Boletín Oficial 22495.

Ley. 24.625 (27 de febrero de 2015). *Impuestos Internos. Cigarrillos*. Buenos Aires, Argentina. Decreto 237/2015. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/30000-34999/31989/texact.htm>

Ley 24.674 (17 de julio de 1996). *Ley de Impuestos Internos*. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/35000-39999/38621/norma.htm>

Ley 125/91 (09 de enero de 1992). *Impuestos Selectivos al Consumo*. Montevideo, Uruguay. <http://www.bacn.gov.py/buscar-leyes-paraguayas.php?q=ley%20125/91>

Ley N° 2421 (05 de julio de 2004). *Reforma a la Ley 125/91: Impuestos Selectivos al Consumo*. Montevideo, Uruguay. Recuperado de <http://www.bacn.gov.py/buscar-de-leyes-paraguayas>

Ministerio de salud Pública de Noruega (2013). *Estrategia Nacional para el Control de Tabaco 2013-2016*. Recuperado de <https://helsedirektoratet.no/english/tobacco-control>

Nagel, S. (1980). "Improving Policy Analysis". Beverly Hills, CA. Sage Publications.

Organización Mundial de la Salud -OMS-. (2003). *Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco*. Recuperado de http://www.who.int/tobacco/framework/WHO_ftc_spanish.pdf

Organización Panamericana de la Salud. (2013). *Informe sobre el Control del Tabaco para la Región de las Américas*. Recuperado de http://www.paho.org/hq/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=23415&Itemid=

Patiño , R. (2005). *Sistema Tributario Ecuatoriano: Derecho Procesal Tributario*. Loja, Ecuador: Universidad Técnica Particular de Loja.

Plazas, M. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Temis.

Queralt, J., Carmelo, L. y Poveda, F. (2008). *Derecho Tributario*. Madrid, España: Thompson.

Quit Gorup. (2014-2015). Annual Review. Recuperado de http://www.quit.org.nz/file/Annual-Review/qlt18005_annual_review_low-res_web.pdf

Real Academia Española. (2014). Tarifa. En *Diccionario de la Lengua Española* (23. ed.) Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=ZCKWPFd>

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (08 de junio de 2010). Quito: Registro Oficial Suplemento 209.

Reforma Codificación 26 - LORTI. (23 de diciembre de 2009). Quito: Registro Oficial Suplemento 94.

Reforma Decreto Legislativo 0 - Ley Reformativa Para La Equidad Tributaria Del Ecuador. (23 de diciembre de 2009). Quito: Registro Oficial Suplemento 94.

Resolución 2.445 (15 de mayo de 2008). *Impuestos internos – cigarrillos- y adicional de Emergencia a los cigarrillos*. Boletín Oficial. Recuperado de <http://data.triviasp.com.ar/files/parte2%5Crafip2445.htm>

- Ross Bravo, J. (2009). *Derecho Tributario Sustantivo*. Santo Domingo: Capgefi.
- Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo - SENPLADES-. (2013). Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017. Recuperado de <http://documentos.senplades.gob.ec/Plan%20Nacional%20Buen%20Vivir%202013-2017.pdf>
- Servicio de Rentas Internas. (2012). *Instructivo Formulario 105 de Declaración de Impuesto a los Consumos Especiales - ICE*. Recuperado de <http://www.sri.gob.ec/de/10094>
- Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (25 de agosto de 2015). *Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000593*. Registro Oficial 572.
- Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (01 de julio de 2015). *Resolución No. NAC-DGERCGC15-000000485*. Registro Oficial Segundo Suplemento 534.
- Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (30 de enero de 2015). *Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000043*. Registro Oficial No. 428.
- Servicio de Rentas Internas. (2016). Estadísticas de Recaudación del Período de Mayo 2016. Recuperado de <http://www.sri.gob.ec/>
- Sistema de Información sobre Comercio Exterior. (s.f.). *Diccionario de Términos de Comercio*. Obtenido de Aranceles y Medidas no Arancelarias: http://www.sice.oas.org/dictionary/TNTM_s.asp
- Smith, A. (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations [La Riqueza de las Naciones]*. (Ortiz, J.). Londres: W. Strahan & T. Cadell
- Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (2016). Tabacalera Andina S.A. - Tanasa-. Recuperado de http://appscvs.supercias.gob.ec/portaldeinformacion/consulta_cia_menu.zul
- Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Uckmar, V. (2002). *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Bogotá, Colombia: Temis.
- Valdés, R. (2001). *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis.
- Valdés Costa, R. (2014). *Curso de Derecho Tributario*. Montevideo, Uruguay: B de F.
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- World Lung Foundation (2015). The Tobacco Atlas - Norway. Recuperado de <http://www.tobaccoatlas.org/country-data/norway/>

Anexos

Entrevistas

Entrevista No. 1

Persona a quien se realiza la entrevista: Sra. Glenda Ruíz

Cargo: Asuntos Corporativos ITABSA S.A.

Fecha: 18 de marzo de 2016.

Lugar: Oficina Central de Industrias del Tabaco, Alimentos y Bebidas – ITABSA, en las calles Chimborzo 775 y Pampite, La Esquina-Centro de Negocios, Cumbayá-Ecuador.

¿Cómo se estructura su empresa?. ¿Podría darme ciertos aspectos relevantes de ella?

Es una empresa monopólica de venta de cigarrillos. Tabacalera Andina S.A. - TANASA los produce, Provedora Ecuatoriana S.A. – PROESA los distribuye e ITABSA los administra.

Nuestra empresa es el mayor contribuyente de IVA en Ecuador, paga aproximadamente 191'000.000 de dólares mensuales.

Trabajamos con agricultores independientes, les compramos la hoja del tabaco, de la cual se exporta el 80% y el otro 20% lo utilizamos para fabricar los cigarrillos para vender en el país. Importamos solo el tabaco oriental que es necesario para la elaboración de Marlboro.

¿Con qué impuesto están gravados los cigarrillos?

En diciembre de 2011 se estableció la tarifa específica del ICE. Los cigarrillos sólo tienen tarifa específica, los otros productos de tabaco tienen la tarifa ad valorem.

El ICE en cigarrillos se establece de acuerdo al IPC – Índice de Precios al Consumidor. El IPC para rubro tabaco se ajusta de acuerdo al anterior precio conforme lo realiza el INEC.

¿Ustedes tienen cierta afectación frente al alza semestral del impuesto?

Claro que sí. En diciembre de 2014, la tarifa se incrementó en un 42%. Un ejemplo es el caso del cigarrillo marca líder que ocupa entre un 60 a 70% de venta en Ecuador, y obtuvo una carga tributaria del 72%. Cada año se evidencia una caída del 3.5% en ventas.

¿Creen que la caída de las ventas se debe a que la gente ha dejado de fumar?

No, porque nuestros proveedores afirman que la gente no ha dejado de fumar sino que está consumiendo el cigarrillo de contrabando. El contrabando en cigarrillos para la SENAE constituye un contrabando de hormiga, es decir que no es significativo como otros.

El comportamiento del consumidor es que optan por la marca más barata, ya no compran 20 sino 10, o si antes 10, ahora solo 1 o 2.

En conclusión, evidenciamos que no hay disminución de consumo en relación a la caída de ventas formal.

¿De qué se forma el precio de venta al público de los cigarrillos?

El precio de venta al público contiene el margen de costos+ICE+IVA.

¿Ustedes apoyan las medidas que tenga el Gobierno para disminuir el consumo de cigarrillo?

Apoyamos toda medida implementada por el Estado que vaya en función de la salud pública pero no apoyamos las medidas excesivas que atacan a la empresa como tal, por ejemplo el caso de la carga tributaria alta, lo que ha provocado que se disminuyan plazas de trabajo.

Como empresa buscamos estabilidad tributaria, apoyamos la tarifa específica, mas no reformas tributarias a cada instante porque no nos permite crecer.

Apoyamos campañas como la prohibición de venta a menores de 18 años y la comunicación en cajetillas.

¿Cuál es la ética que manejan como empresa sabiendo que el producto, giro de su negocio afecta a la salud de las personas?

Somos una empresa legal, apoyamos medidas en beneficio de la salud pública de ecuatorianos. Nuestro target son los adultos que ya consumen, no buscamos incentivar el consumo, pues consideramos que los adultos tienen derecho de libertad de elección.

El marketing se basa en que si fuman, las personas escojan sus marcas.

¿Tiene conocimiento sobre el ICE en cigarrillos que se maneje en otros países?

En Colombia y Perú tienen una carga tributaria del 40% vs. al 72% en Ecuador. En Colombia la tarifa específica no ha sido modificada desde 2006. Panamá y Uruguay tienen contrabando excesivo.

¿Qué tipo de políticas públicas debería implementar el Gobierno para incentivar a que las personas no fumen o dejen de hacerlo?

El Gobierno debería centrarse en la educación e incentivar el deporte.

Entrevista No. 2

Persona a quien se realiza la entrevista: Ing. Edmundo Jimenez

Cargo: Experto Tributario – Departamento de Contabilidad Tributaria

Fecha: 17 de mayo de 2016.

Lugar: Dirección Nacional del Servicio de Rentas Internas, en las calles Salinas y Santiago, Quito.

¿El ICE en cigarrillos es un impuesto fiscal o extrafiscal?

Es extrafiscal.

¿Cuáles son los contribuyentes del ICE en cigarrillos en Ecuador?

El principal y único contribuyente es TANASA, tiene relacionados pero es el productor, en la primera etapa de comercialización cuando venden a PROESA. También están Tabacalera Costa Rica aromatizantes empresa, PN balón balón armando Andrés y fabrica de cigarrillos el progreso pero declaran en cero.

¿Cuál es el proceso de declaración del ICE en cigarrillos?

Utilizan el Formulario 105.

¿Cuál fue el fin de la imposición del ICE en cigarrillos?

Se lo estableció en base al Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para control de tabaco.

¿Cree usted que hay disminución de consumo de cigarrillos?

Hay disminución del consumo de cigarrillo, pero porque la producción ha bajado. Esta disminución se evidencia más aún en 2014.

¿Qué tarifa se aplica al cigarrillo?

La tarifa que tiene el cigarrillo es específica. Desde mayo de 2016 se cobra 0.16 USD por cada unidad de cigarrillo, producido o vendido.

¿Sabe usted qué es el IPC?

Es el Índice de Precios al Consumidor, lo establece el ICEC, sirve de base para establecer el ICE en cigarrillos.

Entrevista No. 3

Persona a quien se realiza la entrevista: Anónimo – Comerciante

Cargo: Comerciante – Dueño de almacén de venta de productos al por mayor y menor.

Fecha: 04 de julio de 2016.

Lugar: Cantón Tulcán, Provincia del Carchi

¿Usted que tipo de comerciante es respecto a cigarrillos?

Mi comercio es venta al por mayor y menor de productos, entre ellos los cigarrillos.

¿Qué tipo de cigarrillo nacional vende más?

Vendo el Lark, aproximadamente 100 paquetes entre cajetillas de 20 y 10 unidades.

¿Usted vende cigarrillos de contrabando?

Sí

¿Por qué lo hace?

Por sugerencia de los clientes

¿Qué tipo de cigarrillo de contrabando es el que usted vende?

Hasta hace unos 5 meses se vendía el cigarrillo marca Montero, pero en estos últimos tiempos ha salido una marca colombiana que se llama L&M, a parte de Caribe, tropical, Poker, Boston; pero por sugerencia de los clientes el que más lo quieren es el L&M, una por su sabor y otra por su precio.

¿Cuál es el precio del cigarrillo L&M?

El precio se lo considera muy barato en relación con los cigarrillos nacionales, ya que una cajetilla de L&M tiene un costo de \$0,75 y se la vende en \$1 la cajetilla por 20 unidades, comparando con nuestro cigarrillo que el costo es de \$5,25 y se lo vende en \$5,50.

¿Usted cree que el cigarrillo L&M a pesar de ser barato es de mejor calidad que el Lark?

No de ninguna manera.

¿Por qué cree usted que los consumidores de cigarrillos optan por este tipo de producto a pesar de que saben que es de menor calidad, que es un producto de contrabando y que afecta a su salud?

Por su bajo costo de adquisición, sin importar que calidad de cigarrillos sean porque en definitiva los cigarrillos no nos beneficia en nada para la salud.

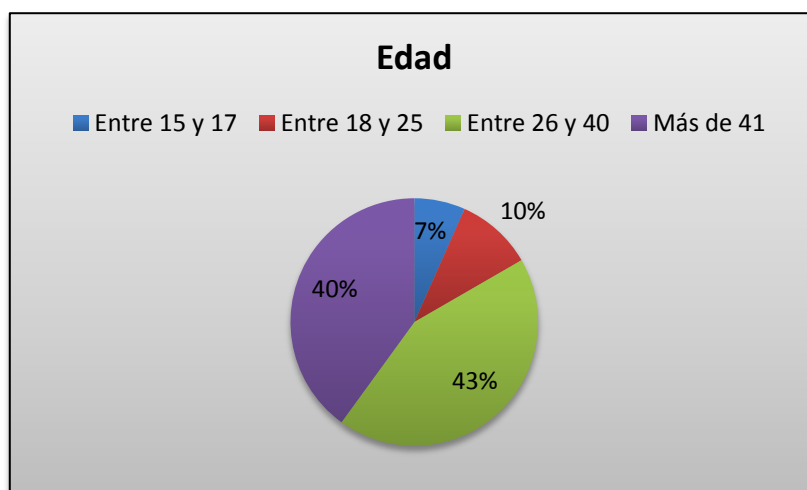
¿Usted ha evidenciado una disminución en las ventas de cigarrillos nacionales?

Sí, creo que un 50%. Al menos en esta zona donde el Lark es líder ha bajado ese porcentaje. El Philip Morris si bajó el 90% en ventas.

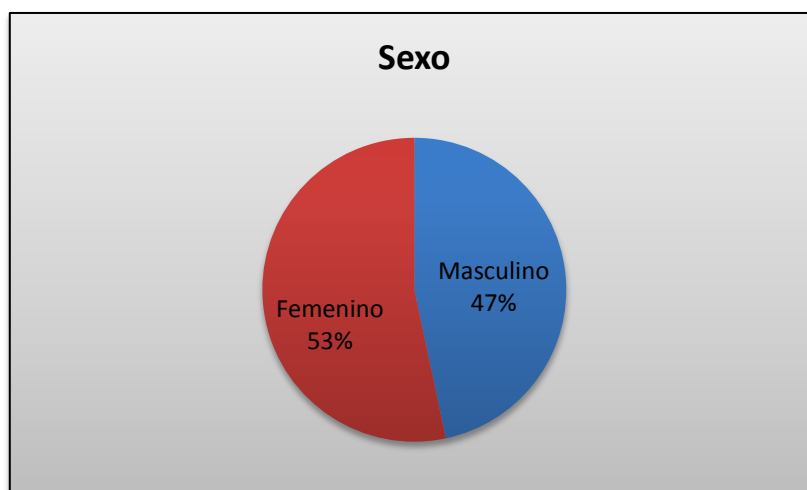
Según usted, ¿a qué se debe esta disminución?

Al alto costo del cigarrillo ecuatoriano y como frontera con Colombia, el bajo costo del cigarrillo colombiano.

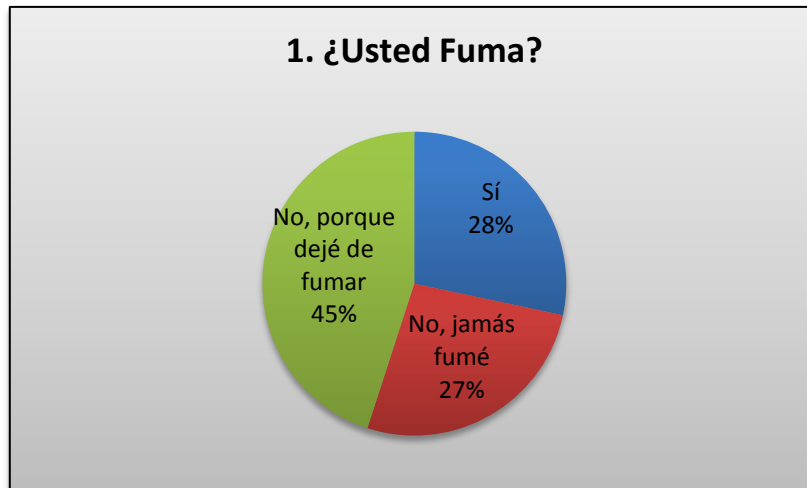
Resultados de Encuesta



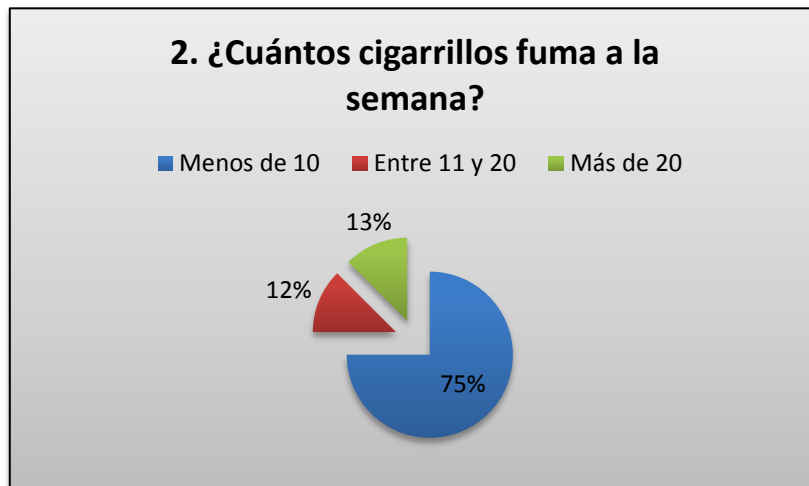
La Encuesta se realizó a 60 personas, de las cuales 4 tienen entre 15 y 17 años, 6 entre 18 y 25 años, 26 entre 26 y 40 años y 24 personas tienen más de 41 años.



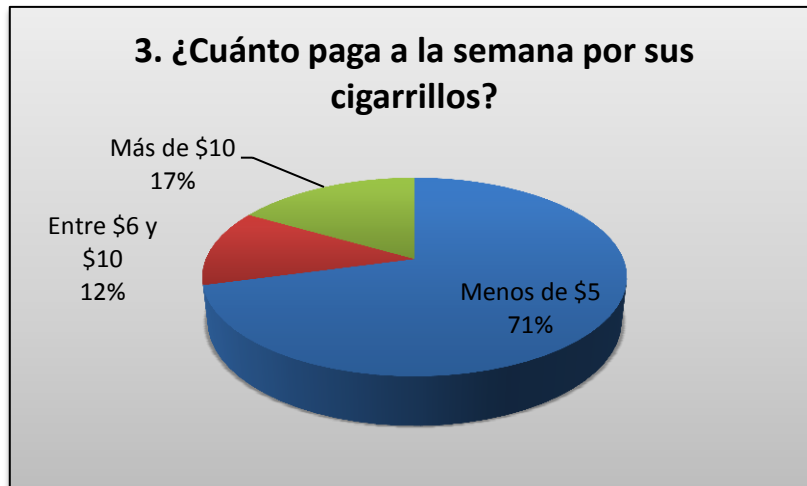
De las 60 personas a quienes se hizo la encuesta, 28 son de sexo masculino y 32 de sexo femenino.



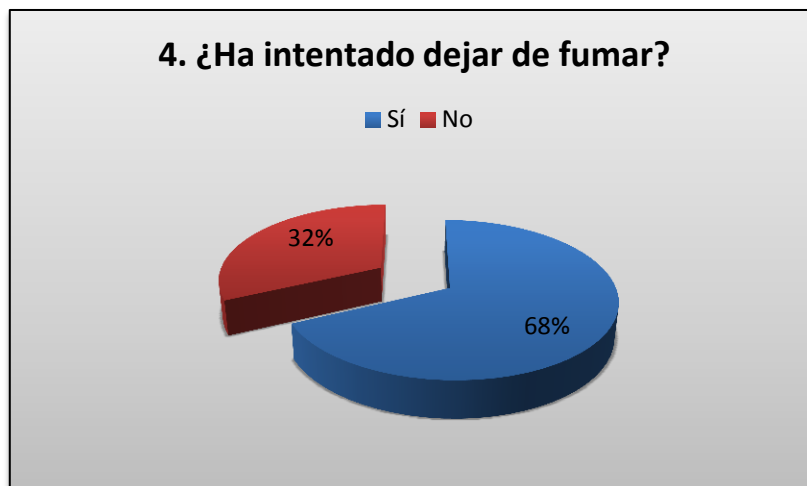
17 personas fuman, 27 han dejado de fumar y 16 jamás fumaron.



De las 17 personas que fuman, en su mayoría fuman menos de 10 cigarrillos a la semana, mientras que el 12% fuma entre 11 y 20 cigarrillos semanales y un 13% fuma más de 20 cigarrillos a la semana.



De aquellas personas que fuman, el 71% gasta menos de \$5 a la semana para adquirir sus cigarrillos, un 12% gasta entre \$6 y \$10 semanales, mientras que un 17% gasta más de \$10.



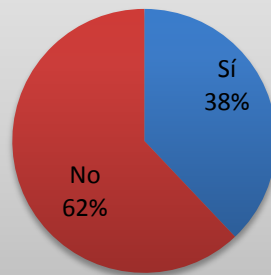
Es impresionante ver que el 68% de las personas que fuman han intentado dejar de fumar, mientras que un 32% no lo ha hecho.

5. ¿Qué ha hecho para dejar de fumar?

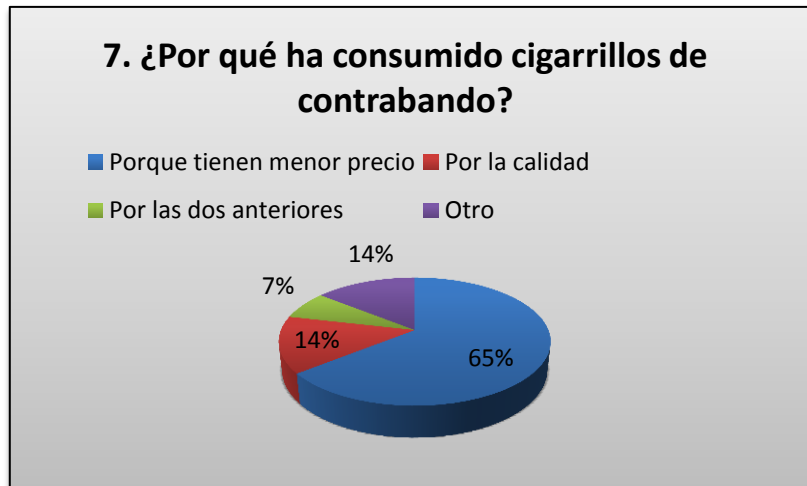
- Tomar coca cola
- Fumar cigarrillo electrónico
- Deporte
- Darme cuenta que no es bueno para mi salud
- Dejar de consumir cigarrillos importados
- Intentar
- No comprar
- Masticar chicles con cafeína
- No estar rodeada de gente que fuma
- Tomar agua
- Jugar play

De diversas formas las personas han optado por dejar de fumar, se deduce que lo han hecho por sí mismas.

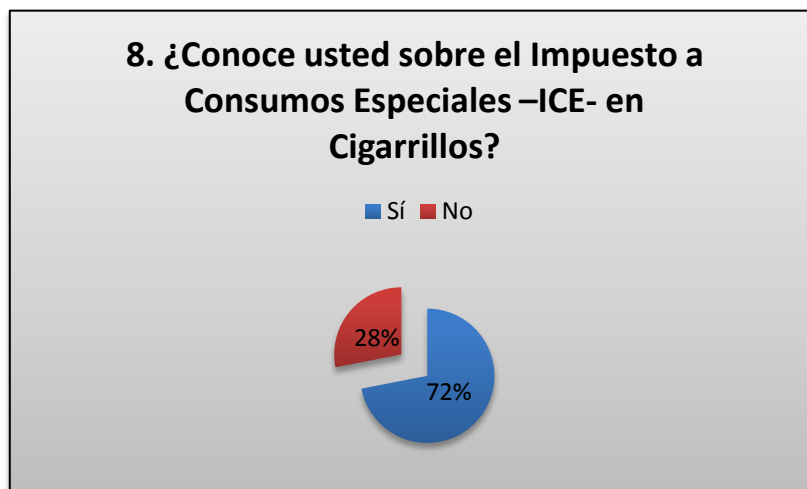
6. ¿Usted alguna vez ha consumido cigarrillos de contrabando?



De las personas que fuman un 62% no ha consumido cigarrillos de contrabando, mientras que un 38% sí lo ha hecho.



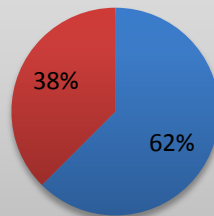
Las personas han optado por consumir cigarrillos de contrabando especialmente por su menor precio.



Un 72% de las personas a quienes se hizo la encuesta sí tienen conocimiento sobre el ICE en cigarrillos, mientras que el 28% no.

9. ¿Está de acuerdo con que el ICE en cigarrillos se modifique cada seis meses?

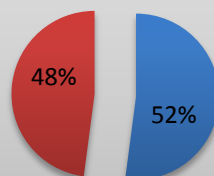
■ Sí ■ No



Las personas afirman que un 62% está de acuerdo con el ICE en cigarrillos se modifique cada seis meses.

10. ¿Sabe usted que el ICE en cigarrillos es de \$0,16 por cada unidad?

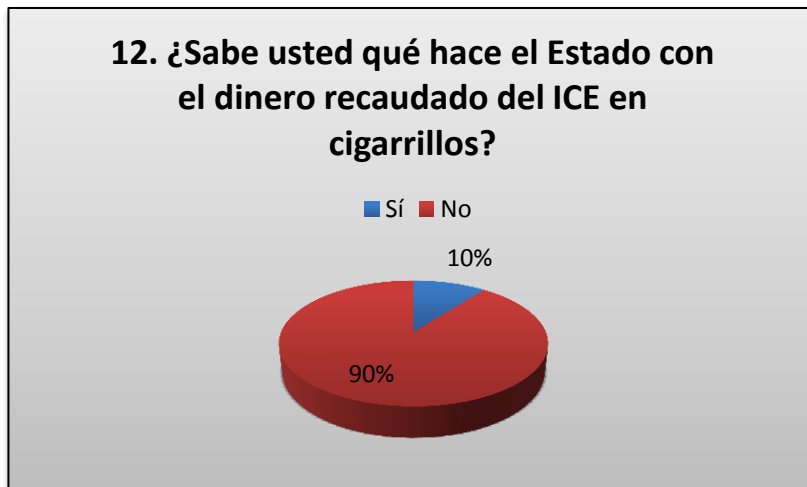
■ Sí ■ No



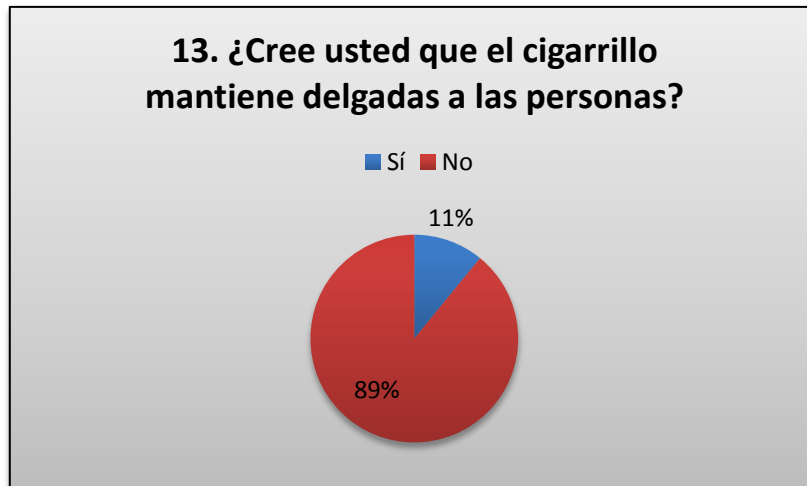
Aproximadamente la mitad de las personas a quienes se hizo la encuesta tienen conocimiento de que la tarifa específica de ICE es de \$0,16, mientras que la otra mitad no sabe.



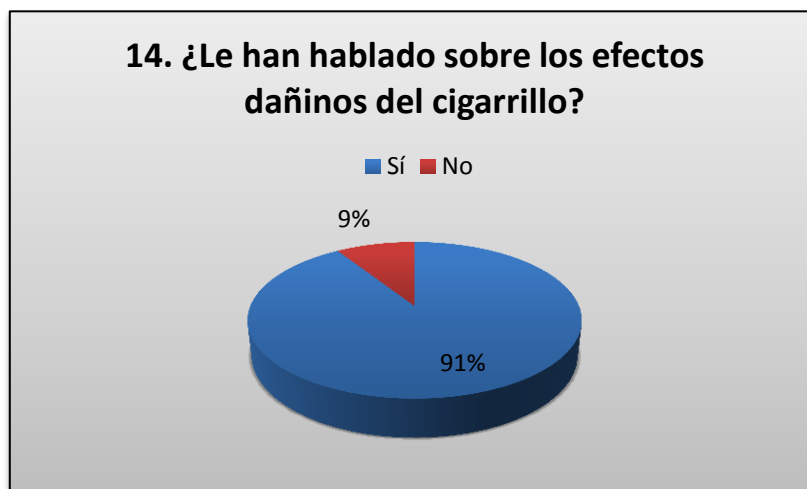
El 75% de las personas encuestadas afirma que no se ha disminuído el consumo de cigarrillos a pesar del impuesto.



El 90% de las personas no tiene conocimiento sobre el fin que tiene el dinero recaudado por el ICE en cigarrillos.

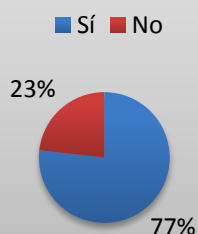


El 89% de las personas no creen que el cigarrillo mantiene delgadas a las personas.



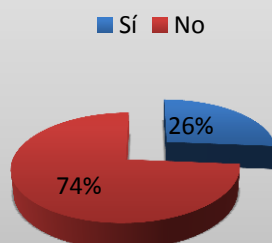
El 91% de las personas afirma que tiene conocimiento sobre los efectos dañinos que tiene el cigarrillo.

15. ¿Cree usted que lo recaudado por el impuesto a cigarrillos deba ser destinado a un fondo que solvante el tratamiento de salud para aquellas personas que sufran enfermedades producto del consumo de cigarrillo?



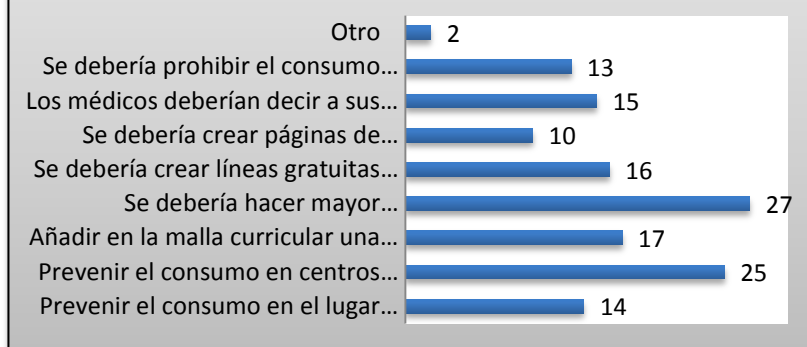
El 77% de las personas afirman que todo lo recaudado por el ICE en cigarrillos debería estar destinado a un fondo que solvante los costos de los tratamientos de salud para aquellas personas que sufran enfermedades producto del consumo de cigarrillos.

16. ¿Conoce usted sobre políticas que ha realizado el Estado para prevenir el consumo de cigarrillos?



La mayoría de personas a quienes se realizó la encuesta no tienen conocimiento sobre las políticas que ha realizado el Estado para prevenir el consumo de cigarrillos.

17. ¿Qué debería utilizar el Gobierno para prevenir el consumo de cigarrillos?



Las políticas que tienen mayor aceptación son realizar mayor propaganda a través de medios de comunicación y redes sociales, y prevenir el consumo en centros educativos a través de charlas constantes.

Resoluciones sobre ICE cigarrillos desde 2012

Número	Nombre Resolución	Registro Oficial	Fecha
NAC-DGERCGC12-00834	Fíjase la tarifa específica por unidad de cigarrillo, para el cálculo del ICE, que se aplicará a partir del 1 de enero de 2013, en USD 0,0810	Segundo Suplemento No.857	26/12/2012
NAC-DGERCGC13-00276	Dispónese que la tarifa específica por unidad de cigarrillo que se aplicará a partir del 1 de julio de 2013, será de (USD 0,0862)	Segundo Suplemento No.22	25/06/2013
NAC-DGERCGC13-00864	Fíjase la tarifa específica por unidad de cigarrillo, para el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), que se aplicará a partir del 1 de enero de 2014, de cero coma cero ocho seis dos dólares de los Estados Unidos de América (USD 0,0862)	Tercer Suplemento No. 147	19/12/2013

NAC-DGERCGC14-00437	Fíjase la tarifa de USD 0,0925 por unidad de cigarrillo, para el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), que se aplicará a partir del 1 de julio de 2014	Primer Suplemento No. 278	30/06/2014
Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal	Art. 28, #2: se estableció que la tarifa específica por unidad de cigarrillo para el cálculo ICE aplicable a partir del 01 de enero de 2015, sea cero,uno tres uno cero dólares (USD 0,1310);	Primer Suplemento No. 405	29/12/2014
NAC-DGERCGC15-00000485	Dispónese la tarifa específica por unidad de cigarrillo, para el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), que se aplicará a partir del 1 de julio de 2015, será de cero coma uno tres dos cuatro dólares de los Estados Unidos de América (USD 0,1324	Segundo Suplemento No. 534	01/07/2015
NAC-DGERCGC15-00003199	Expídese la tarifa por unidad de cigarrillo aplicable para enero de 2016	Primer Suplemento No. 657	28/12/2015
Ley Orgánica para el equilibrio de las Finanzas Públicas	Sustitúyase la tarifa específica por unidad de cigarrillos, para el cálculo del ICE por 0,16 USD	Primer Suplemento No. 744	29/04/2016

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE ABOGADOS (TERCER NIVEL)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

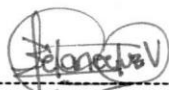
DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, Mélanee Giselle Avz Vaca, C.I. 040119644-9 autor del trabajo de graduación intitulado: ICE en Cigarillos como un Problema de Ética Tributaria previa a la obtención del grado académico de **ABOGADO** 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 Universidad.

Quito, 24 de noviembre de 2016.



040119644-9
FIRMA Y CÉDULA


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

No. **040119644-9**

CÉDULA DE CIUDADANÍA
 APELLIDOS Y NOMBRES
AUZ VACA MELANEE GISELLE

LUGAR DE NACIMIENTO
CARCHI TULCAN TULCAN

FECHA DE NACIMIENTO **1993-02-20**
 NACIONALIDAD **ECUATORIANA**

SEXO **MUJER**

ESTADO CIVIL **CASADO**
SANTIAGO DAVID AYALA RUANO




INSTRUCCIÓN **SUPERIOR** PROFESIÓN / OCUPACIÓN **ESTUDIANTE** V233312222


APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE
AUZ ARGOTI HERNÁN RODRIGO

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE
VACA ORTEGA SONIA MAGDALENA


LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
TULCAN 2016-08-04


FECHA DE EXPIRACIÓN
2026-08-04


IGM 16 05 485 08



000687599

 DIRECTOR GENERAL

 FIRMA DEL CEDULADO




REPÚBLICA DEL ECUADOR
CONSEJO NACIONAL ELECTORAL



003 **CERTIFICADO DE VOTACIÓN**
 ELECCIONES SECCIONALES 23-FEB-2014

003 - 0213 **0401196449**
 NÚMERO DE CERTIFICADO CÉDULA
AUZ VACA MELANEE GISELLE

CARCHI CIRCUNSCRIPCIÓN 0
 PROVINCIA TULCAN
 TULCAN TULCAN 1
 CANTÓN PARROQUIA ZONA



I.- PRESIDENTE DE LA JUNTA

