



Quito, 08 de mayo de 2017

Señor Doctor  
Iñigo Salvador  
**Decano**  
**Facultad de Jurisprudencia**  
En su despacho

De mi consideración:

El motivo de la presente es darle a conocer mi informe respecto de la tesis previa a la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario, elaborada por el abogado **IVÁN ALEJANDRO PÁEZ VALLEJO**, intitulada **"EL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES SEGÚN LA ESTRUCTURA DEL NEGOCIO DEL SUJETO PASIVO Y LA VIOLACIÓN DE PRINCIPIOS TRIBUTARIOS"**.

Considero que la investigación ha sido estructurada de forma adecuada, partiendo de lo general, como es el análisis del Impuesto a los Consumos Especiales, partiendo por su historia y evolución, para centrarse en lo particular y que es el tema central de la investigación: la forma de cálculo del mismo en función de las diferentes estructuras de negocio que pueden tener los sujetos pasivos (fabricantes e importadores), así como el análisis de si dichas formas de cálculo se adecúan a los principios constitucionales y legales del Derecho Tributario.

De igual forma, en mi opinión, el maestrante ha transmitido sus ideas, a lo largo de todo el trabajo, en forma muy sistemática y ordenada -lo cual ha hecho que la lectura del mismo sea muy fácil y hasta entretenida-, contando con fuentes bibliográficas y jurisprudenciales adecuadas. Las conclusiones y recomendaciones del trabajo, sencillas en cuanto a su formulación, son un gran aporte para corregir el ICE ecuatoriano, así como promover la producción local por sobre la importada, y hacer que el ICE se acople a los postulados constitucionales del Derecho Tributario.

En la parte de forma, he detectado muy pocos errores tipográficos y ortográficos, los cuales no desmerecen la calidad del trabajo realizado.

Con los antecedentes señalados, después de haber analizado a profundidad el referido trabajo de investigación, considero que el mismo es acreedor a la nota de **diez sobre diez puntos (10/10)**.

Solicito a Usted señor Decano, de considerarlo apropiado y como parte de la obligación de vinculación de la Universidad para con la sociedad, así como la

Pontificia Universidad Católica del Ecuador  
Facultad de Jurisprudencia  
Maestría en Derecho Tributario



de aportar con soluciones a los problemas del país, se envíe copia del referido trabajo, a la Presidencia de la República, a la Comisión del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control de la Asamblea Nacional, así como al Servicio de Rentas Internas.

Reiterando mis altos sentimientos de consideración y estima, suscribo.

Atentamente,

A handwritten signature in blue ink, which appears to read 'Roberto Silva Legarda', is written over the typed name.

Roberto Silva Legarda, LL.M.

**Profesor de Derecho Tributario**

Quito, Mayo 16, 2017

Estimado Dr.

Íñigo Salvador Crespo

Decano de la Facultad de Jurisprudencia

Pontificia Universidad Católica del Ecuador

Presente.-

De mi consideración:

Conforme al pedido que se me efectuara, a continuación, sírvase encontrar el informe cualitativo de la disertación de la maestría titulada **“EL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES SEGÚN LA ESTRUCTURA DEL NEGOCIO DEL SUJETO PASIVO Y LA VIOLACIÓN A PRINCIPIOS TRIBUTARIOS”** elaborada por el Señor Iván Alejandro Páez Vallejo, previo a la obtención de Magister.

1. La disertación elaborada demuestra un trabajo investigativo a nivel jurídico – tributario y enfocado a la realidad, destacando la importancia legal con respecto a las bases imposables del ICE, impactos económicos en relación a la fabricación/importación distribución y comercialización de bienes.
2. La disertación demuestra un importante dominio de la norma tributaria aplicada a la realidad, así como una adecuada investigación.
3. En cuanto se refiere al tema de la disertación, se puede destacar que el mismo conlleva gran importancia y es de suma actualidad, toda vez que abarca temas de desarrollo presente y futuro especialmente en lo económico de nuestro país.

La bibliografía y material utilizado, están acorde a la complejidad de la materia.

Por las consideraciones expuestas y toda vez que la Tesis cumple con todos los requisitos, la misma merece una calificación de 10/10.

Atentamente,



Dr. Jorge David Uribe Reyes

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE MAESTRÍAS Y DOCTORADOS PhD

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

**DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN**

Yo, IVÁN ALEJANDRO PÁEZ VALLEJO, con cédula de ciudadanía **N. 1712999059**, autor del trabajo de graduación intitulado: **“EL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES SEGÚN LA ESTRUCTURA DEL NEGOCIO DEL SUJETO PASIVO Y LA VIOLACIÓN A PRINCIPIOS TRIBUTARIOS”**, previa a la obtención del grado académico de **MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO** en la Facultad de **JURISPRUDENCIA**:

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

Quito, 24 de abril del 2017



Iván Alejandro Páez Vallejo  
C.C. 1712999059

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA**

---

**MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**TRABAJO DE GRADO**

**EL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES SEGÚN LA  
ESTRUCTURA DEL NEGOCIO DEL SUJETO PASIVO Y LA  
VIOLACIÓN A PRINCIPIOS TRIBUTARIOS**

**IVÁN ALEJANDRO PÁEZ VALLEJO**

**DIRECTOR: DR. MIGUEL ANGEL BOSSANO**

**ABRIL, 2017  
QUITO – ECUADOR**



Derechos de autor  
© Alejandro Páez Vallejo  
2017

## **Dedicatoria**

*A mi hija Sofía, por ser la razón de  
mi vida y por enseñarme lo que es el amor.  
A mis padres por su inmenso cariño y apoyo.*

## **Abstract**

Since its creation, the tax on special consumptions (“ICE“ by its Spanish initials) has been difficult to be applied by taxpayers and has also been difficult to be controlled by the Tax Authority. This fact has given rise to an endless number of tax audits and lawsuits brought before the tax-contentious jurisdiction.

The reason is mainly due to the many amendments suffered by the tax in respect of the taxable base (amendments to Article 76 of the Internal Tax Regime Law), especially regarding the ex factory or ex customs price. The tax has been conceived as a tax incurred during the first marketing or import phase and, therefore, the taxable base was developed as of such estimates.

As we will see in this paper, the problem arises when the taxpayer imports/manufactures, distributes and sells to the final customer any goods subject to the tax, and, therefore, it is necessary to determine which costs and expenses must be included in the ex factory or ex customs price and whether the profit generated from the distribution and sale of such goods should or should not be added.

This *sui generis* case – initially not foreseen in the law - resulted in that the lawmaker and, subsequently, the Tax Authority modified the tax and established different taxable bases depending on the structure of the taxpayer’s business.

In this connection, this paper’s approach will be that of determining if all the modifications of the tax that came about when the Organic Law of Production Incentives and Fiscal Fraud Prevention (“LOIPPF” by its Spanish initials) dated December 29, 2014 was published have resulted in further uncertainties, further discretions and, therefore, it will focus on establishing if the existence of different taxable bases, depending on the structure of the taxpayer’s business, violates or not the principles of tax equality and generality.

## **Resumen**

Desde su creación, el ICE ha sido un impuesto de difícil aplicación por parte de los sujetos pasivos, así como también de difícil control por parte de la Autoridad Tributaria, lo que ha dado paso a un sin número de auditorías tributarias y juicios ante la jurisdicción contencioso-tributaria.

La razón de lo anterior, se debe principalmente por las distintas reformas que el impuesto ha tenido respecto de su base imponible (reformas al artículo 76 de LORTI), principalmente en lo que se refiere al precio ex fábrica o ex aduana. El impuesto ha sido concebido como un impuesto que se causa en la primera etapa de comercialización o importación y, por lo tanto, su base imponible ha sido desarrollada partiendo de dichos presupuestos.

Como lo veremos en el presente trabajo, el problema se genera al momento en que el mismo sujeto pasivo importa/fabrica, distribuye y comercializa al cliente final bienes gravados con el impuesto y, por lo tanto, determinar qué costos y gastos deben ser incluidos en el precio ex fábrica o ex aduana y si es que debe o no ser agregada la utilidad marginada generada en la distribución y comercialización de dichos bienes.

Este caso sui generis –no previsto inicialmente por la norma- generó que el legislador y posteriormente la Autoridad Tributaria modifiquen al impuesto y establezcan distintas bases imponibles dependiendo de la estructura del negocio del sujeto pasivo.

En ese sentido, el presente trabajo se enfocará a determinar si todas las modificaciones al impuesto que surgieron con la publicación de la LOIPPF de 29 de diciembre de 2014, dio paso a mayores incertidumbres, mayores discrecionalidades y, por lo tanto, se enfocará a determinar si es que se la existencia de distintas bases imponibles dependiendo de la estructura de negocio del sujeto pasivo son o no violatorias a los principios de igualdad y generalidad tributaria.

# Índice

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	1
Capítulo 1: Generalidades del Impuesto a los Consumos Especiales.....	4
1.1 Naturaleza del impuesto.....	4
1.2 Características del impuesto.....	6
1.3 Elementos constitutivos del impuesto.....	8
1.4 Historia y evolución del impuesto.....	13
Capítulo 2: Problemas para la aplicación del Impuesto a los Consumos Especiales respecto de su base imponible.....	21
2.1. Costos y gastos que componen al “precio ex - fábrica”.....	22
2.2. Utilidad marginada que debe agregarse al precio ex fábrica Tributaria.....	26
2.3. Efectos de la errónea interpretación por parte de la Administración Tributaria.....	28
2.4. Reformas tendientes a contrarrestar los problemas de aplicación del Impuesto.....	29
Capítulo 3: Análisis de los principios tributarios vulnerados y comparación de bases imponibles.....	36
3.1. El principio de igualdad tributaria.....	37
3.2. El principio de generalidad tributaria.....	43
3.3. Criterios de comparación para aplicar diferenciaciones entre Contribuyentes.....	47
3.4. Comparación de Bases imponibles.....	51
Conclusiones.....	58
Recomendaciones.....	61
Bibliografía.....	65

## **Abreviaturas**

CIF	Cost, insurance and freight (En español: costo, seguro y flete)
COPCI	Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones
COT	Código Orgánico Tributario
ICE	Impuesto a los Consumos Especiales
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LORTI	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de 2004
LOIPPF	Ley Orgánica de Incentivo a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal
RLORTI	Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
SENAE	Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador
SRI	Servicio de Rentas Internas del Ecuador



## INTRODUCCIÓN

El ICE es un impuesto que desde su creación ha sufrido múltiples reformas, tanto desde el ámbito legal como reglamentario, convirtiéndolo en un impuesto de compleja ampliación. Uno de los temas que mayor complejidad ha ocasionado en los contribuyentes es en lo relativo al cálculo de la base imponible derivada del precio ex fábrica o ex aduana, en especial, lo relacionado con los componentes que integran dichos precios ex fábrica o ex aduana.

Este aspecto se vuelve aún más complejo si partimos de la premisa que el ICE ha sido creado como un impuesto monofásico que grava la primera etapa dentro de la cadena productiva, esto es, la fabricación o la importación (nacionalización) de bienes o servicios, por lo que, para aquellos contribuyentes que debido a su estructura de negocio también realizan la distribución y comercialización de los mismos bienes, el cálculo del precio ex fábrica o ex aduana se ha convertido, en algo imposible de aplicar, dando paso a discrecionalidades que con el paso del tiempo han terminado en procesos de fiscalización por parte del SRI.

Esta complejidad tiene como origen la falta de claridad cometida por el legislador en la redacción y aplicación de la norma, e incluso, el propio SRI también se ha encargado de hacerlo más complejo, ocasionando procesos de auditoría fiscalización de cuantiosas cuantías, las cuales muchas de ellas se encuentran aún en instancia judicial. Adicional a ello, también hay que añadir que esta falta de claridad se debió a una falta de comprensión del universo de sujetos pasivos de este impuesto y de sus distintas estructuras de negocio.

Para aquellos contribuyentes que según la estructura de su negocio realizan también la distribución y comercialización de bienes gravados con ICE, las principales dudas que

han surgido a lo largo de todos estos años son: i). ¿Qué costos y gastos deben ser incluidos en el precio ex fábrica o ex aduana? ii). ¿Deben ser solamente los costos y gastos incurridos en la fabricación o nacionalización o también los costos y gastos en las demás etapas?; iii). ¿Se debe agregar toda la utilidad marginada obtenida o solamente la utilidad marginada proporcional a la etapa de fabricación o importación?

Todas estas incógnitas han ocasionado que los contribuyentes que realizan las tres etapas dentro de la cadena productiva (fabricación/importación-distribución-comercialización) apliquen cálculos completamente inexactos y discrecionales respecto del precio ex fábrica o ex aduana y, además, ha dado paso a innumerables fiscalizaciones tributarias. La norma, hasta diciembre de 2014, no realizaba ningún distingo entre aquellos contribuyentes que solamente importaban o fabricaban bienes gravados con ICE, frente aquellos contribuyentes que debido a su estructura de negocio realizan todas las etapas de la cadena productiva, ocasionando que el SRI aplique márgenes adicionales a los márgenes previstos por la norma y añada costos y gastos ajenos a los procesos de fabricación o importación, generando un mayor pago de impuesto a estos contribuyentes con estructuras de negocio diferentes a los previstos por la norma.

Debido a esta desigualdad y sin número de procesos de fiscalización es que en diciembre de 2014, a través de la publicación de la LOIPPPF, el legislador intentó corregir lo antes mencionado, indicando muy claramente que para aquellos contribuyentes que según su estructura de negocio fabriquen o importen, distribuyan y comercialicen bienes gravados con ICE, para el cálculo del precio ex fábrica o ex aduana deberán restar la totalidad de su utilidad marginada.

Sin perjuicio de que esta reforma tuvo una intención loable y aparentemente intentó corregir este trato diferenciado en los distintos sujetos pasivos del impuesto según su estructura de negocio, durante el ejercicio fiscal 2015, lastimosamente el SRI a través de la publicación en el Registro Oficial de resoluciones de carácter obligatorio, reguló, amplió e incluso modificó el impuesto, convirtiendo al cálculo del precio ex fábrica o ex aduana en uno mucho más complejo.

Estas nuevas resoluciones, en consonancia con la reforma a la LORTI de diciembre de 2014, en lugar de haber corregido la complejidad en la aplicación del impuesto y

especialmente haber corregido la aplicación del impuesto para aquellos sujetos pasivos *sui generis* que realizan adicionalmente la distribución y comercialización de bienes gravados con ICE, ha ocasionado un tratamiento diferenciado, completamente injustificado e irracional, que ocasiona un mayor o menor pago de impuestos dependiendo de la estructura del negocio del sujeto pasivo, lo cual conlleva a una violación directa a los principios tributarios de igualdad y generalidad consagrados en nuestra Constitución.

En ese sentido, el presente trabajo se enfocará a analizar a profundidad el ICE, principalmente respecto a la base imponible derivada del precio ex fábrica y ex aduana, y evidenciar que las distintas formas de cálculo de dicho precio ex fábrica o ex aduana, según la estructura de negocio del contribuyente, genera una diferencia sustancial en el pago de impuestos entre contribuyentes de similares características, la cual no es objetiva o razonable; por lo tanto, son violatorias a los principios de igualdad y generalidad tributaria.

## **CAPÍTULO I: GENERALIDADES DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES**

En este capítulo se explicará la naturaleza del ICE desde el punto de vista doctrinario con enfoque a los elementos configurativos del tributo. Posteriormente, se estudiará el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo y la forma de establecer la cuantía tipificada en Ecuador, se prestará especial atención a la evolución de la regulación ecuatoriana respecto a la base imponible. Luego, se estudiarán los problemas que se han generado para su aplicación por parte de los contribuyentes, del SRI e incluso por los tribunales.

### **1.1. Naturaleza del impuesto**

El ICE grava bienes o servicios considerados suntuarios, sean nacionales o importados. El fundamento de la imposición radica en que aquellas personas cuyo poder adquisitivo sea mayor contribuyan en mayor medida. Es decir que, mediante el impuesto a los consumos especiales, el Estado ejerce su imperio imponiendo una carga real a bienes o servicios considerados de lujo o que son aparentemente nocivos para el consumo humano.

Por su naturaleza, los impuestos sobre los consumos de lujo o nocivos para el consumo humano, se implementan con el propósito de modificar patrones de consumo más que con fines recaudatorios. Desde el punto de vista de la política fiscal, el ICE es un tributo con fines extrafiscales ya que pretende generar una conducta, esto es, desincentivar su consumo en la ciudadanía.

Catalina García Vizcaíno, en su libro Derecho Tributario, señaló:

*“Mediante la tributación extrafiscal, el estado procura alcanzar sus fines de manera inmediata, ya que puede gravar fuertemente actividades que pretende desalentar, o eximir de gravámenes a las que considera oportuno alentar (o disminuírse los)<sup>1</sup>.”*

---

<sup>1</sup> García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario”, Tomo III, Depalma, Buenos Aires, 1996.

También el ICE tiene fines redistributivos pues grava productos cuyo consumo requiere un mayor poder adquisitivo. Es el caso de los vehículos motorizados, perfumes y agua de tocador, que tributan más conforme su precio es mayor.

Mucho se ha analizado sobre la justicia del pacto social en Latinoamérica. Así, en Ecuador la temática ha motivado sendos trabajos del Centro de Estudios Fiscales que, en el texto “Una nueva política fiscal para el Buen Vivir” citando a Basombiro, Macías Aymay y Oriol Prtas se afirma que la desigualdad social incrementa las presiones por políticas redistributivas pero también la renuencia de los grupos económicos a establecer sistemas tributarios progresivos y redistributivos, llegando a la siguiente conclusión:

*“Un sistema tributario equitativo es aquel que hace que las personas que tienen unas circunstancias económicas similares paguen los impuestos, y que las personas con circunstancias económicas diferentes paguen distintos montos según dicha capacidad”<sup>2</sup>.*

El capítulo 7 del mencionado libro aborda el tema de los impuestos y la redistribución en Ecuador y determina que en términos operativos los impuestos redistributivos deben ser progresivos y asegurar la suficiencia recaudatoria. En este contexto, Nicolás Oliva, Carlos Marx Carrasco y Ana Rivadeneira concluyeron lo siguiente:

*“En este sentido es justo que la carga esté concentrada en aquellos que poseen el capital, en tanto y en cuanto son los que acumulan una mayor proporción de los ingresos. (...) También es injusto que no todas las personas contribuyan al Estado con lo que verdaderamente les corresponde”<sup>3</sup>.*

Bajo el presupuesto de que los autores de la publicación antes referida fueron también los gestores de las reformas tributarias promulgadas en Ecuador desde 2007 y entre las que se incluye el ICE, es claro que el espíritu de la norma fue gravar a quienes tuvieran un mayor poder adquisitivo de manera suficiente para justificar los costos en los que incurre el Estado por esta recaudación y, adicionalmente, generar fondos para financiar al Estado.

---

<sup>2</sup> Nicolás Oliva, Carlos Marx Carrasco y Ana Rivadeneira, “Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal”, Centro de Estudios Fiscales, Servicio de Rentas Internas, 2012.

<sup>3</sup> *Ibídem*.

## 1.2. Características del impuesto

Respecto a las características del ICE cabe decir que:

Se trata de un impuesto indirecto entendido por la doctrina como aquel que es trasladable. Al respecto, el texto Derecho Tributario de Catalina Vizcaíno precisa que: “Se trata de una imposición indirecta específica o selectiva, por la cual tributan determinadas operaciones vinculadas con ciertos objetos de consumo (...)”<sup>4</sup>

El ICE se traslada indirectamente al consumidor del bien o servicio gravado aun cuando, conforme a la norma, el sujeto pasivo del impuesto sea el productor o importador. Esto sucede ya que, el productor o importador incluye dentro de la base imponible del IVA al ICE, por lo tanto, el consumidor final, al adquirir el bien o servicio, lo adquiere incluido dentro del precio, el correspondiente ICE. Es por esta razón que, en términos generales, el importador o productor elevará el precio de venta al público de acuerdo el importe del impuesto; así –en teoría- el productor o importador no se verá afectado y será el consumidor quien soporte la carga impositiva. No obstante, como lo veremos más adelante, en muchos casos, son los propios fabricantes o importadores quienes sacrifican una parte de su margen de utilidad para no trasladar en su totalidad el impuesto al cliente final, ya que aquello implicaría –en aquellos bienes en que el impuesto es progresivo- cambiar la tarifa del impuesto (ej. del 5% al 10%), lo cual encarecería aún más al producto, quitándole posiblemente competitividad en el mercado.

La doctrina concluye que los tributos sobre los consumos de lujo suponen la traslación, a la postre, al consumidor. En definitiva, tratándose de un impuesto que grava el consumo de bienes o prestación de servicios, debe trasladarse a quien lo consume. Por lo tanto en última instancia, quien paga el impuesto no es el comerciante o importador sino el consumidor final.

Es un impuesto real, es decir, aquella que entiende a los impuestos reales como aquellos que se imponen sobre las manifestaciones de riqueza sin consideraciones personales a los contribuyentes<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario” ..., Óp. cit., p-. 300.

<sup>5</sup> García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario” ..., Óp. cit.

El ICE, a diferencia de otros tributos tipificados en Ecuador como el impuesto a la renta, no hace distinción alguna a características personales de los contribuyentes. Con excepción de aquellos casos especiales en que el sujeto pasivo es una persona con discapacidad, diplomático, deportista, entre otros, para los cuales existe cierto tipo de exoneraciones.

Su aplicación es principalmente proporcional. Se entiende que son proporcionales aquellos tributos cuya tarifa permanece constante respecto de las bases imponibles<sup>6</sup>. La tributación sobre el ICE en el Ecuador es primordialmente proporcional debido a que la tarifa se mantiene. Sin embargo, existen excepciones como son: una mayor imposición a las bebidas con mayor contenido de azúcar o el aumento de la tarifa que grava a los vehículos motorizados en consideración a su precio de venta al público. Los ejemplos anteriores constituyen aplicaciones progresivas del impuesto. Por lo tanto, podríamos concluir que la aplicación del ICE prevista en la legislación ecuatoriana es mixta: progresiva y proporcional.

Respecto a la noción temporal, tiene carácter permanente. Se trata de una clasificación que atiende a la perdurabilidad del impuesto y, por lo tanto, tratándose de un impuesto que rige, de manera ordinaria, hasta su derogación, el ICE debe calificarse como un impuesto permanente.

Existe una clasificación adicional, propia de los impuestos sobre el consumo, que analiza el número de fases del proceso de producción y distribución en las que se aplica. De acuerdo al texto de la LORTI, el ICE es un impuesto de tipo monofásico debido a que se genera en una sola fase del proceso productivo y, a diferencia del IVA, no es acumulativo, por tanto, su pago no da derecho a crédito tributario al contribuyente.

Desde que se instauró el ICE en la normativa tributaria ecuatoriana, ha gravado una sola fase del proceso productivo, esta es: i) la transferencia tratándose de bienes o servicios nacionales; y, ii) la desaduanización tratándose de bienes importados.

---

<sup>6</sup> *Ibídem*.

En concordancia, la normativa tributaria ecuatoriana determina que el 25% de margen presuntivo de comercialización que se añade al precio ex fábrica se refiere exclusivamente a la primera etapa de comercialización, de forma que puede asumirse que este impuesto está siempre atado a los costos y gastos de producción; tema que será analizado en lo posterior dentro del presente trabajo.

Ecuador no es el único país que ha concebido al ICE como monofásico, verbigracia, Argentina en la Ley 24.674 que regula impuestos internos sobre consumos específicos implementó el concepto de etapa única para la imposición pudiendo ser ésta la fabricación o la importación.

### **1.3. Elementos constitutivos del impuesto**

Los elementos constitutivos del impuesto se encuentran reservados a la Ley conforme lo dispone el artículo 4 del COT. A continuación analizaremos cada uno de estos elementos:

- Hecho generador y objeto imponible:

Desde el punto de vista doctrinario, el hecho generador de un tributo es la circunstancia fáctica que condiciona la obligación. Al respecto, Héctor Villegas señala que *“la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando se configura el hecho imponible”*<sup>7</sup>.

Según el artículo 16 del COT, se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. En este caso, los presupuestos para que se nazca la obligación tributaria son: i) la transferencia de bienes objeto del impuesto que sean de producción nacional; ii) la desaduanización de bienes importados que estén gravados con el ICE; o, iii). la prestación del servicio gravado.

Así lo determina el artículo 78 de la LORTI:

*“Art. 78.- Hecho generador.- El hecho generador en el caso de consumos de bienes de producción nacional será la transferencia, a título oneroso o gratuito,*

---

<sup>7</sup> Villegas Héctor, “Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 2001.

*efectuado 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.” (Énfasis añadido)*

Tratándose de un impuesto sobre el consumo, los bienes sobre los que se impone son parte fundamental y determinante para que se configure el presupuesto fáctico. El artículo 75 de la LORTI determina que el ICE se aplicará sobre la transferencia y nacionalización de los bienes y servicios detallados en el artículo 82 de esa Ley. Dichos bienes y servicios se detallan a continuación:

<b>Bienes Gravados</b>	<b>Servicios Gravados</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Productos del tabaco y sucedáneos del tabaco.</li> <li>- Perfumes y aguas de tocador.</li> <li>- Videojuegos.</li> <li>- Armas de fuego, armas deportivas y municiones excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública.</li> <li>- Focos incandescentes excepto aquellos utilizados como insumos.</li> <li>- Vehículos motorizados de transporte terrestre.</li> <li>- Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricars, cuadrones, yates y barcos de recreo.</li> <li>- Bebidas energizantes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Servicios de televisión pagada.</li> <li>- Servicios de telefonía fija y planes que comercialicen únicamente voz, datos y sms del servicio móvil avanzado prestado a sociedades.</li> <li>- Cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los Clubes Sociales, para prestar sus servicios, cuyo monto en su conjunto supere los US \$ 1.500 anuales.</li> </ul>

<p>- Bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar.</p>	
---	--

- Sujeto pasivo:

Antes de entrar en el análisis de la norma, se podría pensar que la persona obligada a tributar sobre los consumos especiales es el consumidor. Sin embargo, como lo vimos anteriormente, al ser un impuesto monofásico que se genera en la primera etapa de la cadena productiva, de acuerdo a lo establecido por el artículo 80 de la LORTI, son sujetos pasivos del ICE, los siguientes: i). Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto; ii). Quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; y, iii). Quienes presten servicios gravados.

En adición, el artículo innúmerado a continuación del artículo 75 de la LORTI, que fue incluido mediante la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial el 29 de Abril del 2016, excluye de los sujetos pasivos de ICE a entidades y organismos del sector público:

*“Art. (...)- No sujeción.- No se encuentran sujetos al pago de este impuesto las adquisiciones y donaciones de bienes de procedencia nacional o importados que realicen o se donen a entidades u organismos del sector público, respectivamente, conforme los bienes detallados, límites, condiciones y requisitos que mediante resolución establezca el Servicio de Rentas Internas.”*

Adicionalmente a los casos de no sujeción del impuesto, la misma LORTI en su artículo 77 ha previsto algunos sujetos pasivos que se encuentran exonerados de este impuesto, los cuales se analizarán posteriormente.

- Sujeto activo:

De acuerdo al artículo 23 del COT, será sujeto activo el ente público acreedor del tributo. El artículo 79 de la LORTI determina que el sujeto activo de ICE es el Estado y que el tributo será administrado a través del SRI. Sin perjuicio de lo anterior, en Ecuador la autoridad aduanera es el SENA, quien, con el objeto de facilitar el

comercio exterior y ejercer el control de la entrada y salida de mercancías, está facultada por el artículo 205 del COPCI para recaudar las obligaciones tributarias causadas por efecto de la importación y exportación de mercancías, dentro de ellas el correspondiente ICE e IVA, respecto de aquellos bienes gravados con el impuesto.

- Base imponible y cuantía o forma de establecerlas:

Cuantificar la obligación tributaria es quizás el elemento más importante en el análisis del tributo debido a que tiene implicación directa a la economía y es la mayor complejidad que tiene este impuesto debido a las múltiples reformas e interpretaciones que se han dado. El COT señala que la cuantía del tributo o la forma de establecerla será un asunto reservado a la Ley. En concordancia, la LORTI en el artículo 76 determina la forma de establecer la base imponible del ICE, el cual ordena tomar el mayor resultado entre la comparación de: i). el precio de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades competentes si fuere del caso, menos el IVA y el ICE; y, ii) El valor ex fábrica o ex aduana, según corresponda, más un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización.

Al ser la base imponible un elemento central en la configuración de este impuesto, es el elemento que será analizado y desarrollado a profundidad en los siguientes capítulos, específicamente en lo que se refiere al precio ex fábrica o ex aduana.

Sin perjuicio de ello, es preciso hacer mención a los tipos de imposición que prevé la LORTI para el ICE. Estos son:

- i. Específica: se grava con una tarifa fija a cada unidad de bien transferida por el fabricante nacional o cada unidad de bien importada, independientemente de su valor;
- ii. Ad valorem: se aplica una tarifa porcentual sobre la base imponible; y,
- iii. Mixta: combina los dos tipos de imposición anteriores sobre un mismo bien o servicio.

El presente trabajo se enfocará a analizar exclusivamente la tarifa ad valorem, con especial énfasis en vehículos motorizados de transporte terrestre.

- Exenciones:

El tema de exenciones ha sido poco estudiado por la doctrina del Derecho Tributario a pesar de constituir un elemento importante en el análisis sobre la equidad que genera el tributo y un instrumento para incentivos económicos específicos. Sobre este elemento, los tratadistas Francisco Gómez Ponce y Rodolfo Ponce Castillo, en su texto Derecho Fiscal, señalan lo siguiente:

*“La exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de seguridad, conveniencia o política económica.”<sup>8</sup>*

En Ecuador, entendemos que por razones de eficiencia económica y social, el legislador en el artículo 77 de la LORTI determinó, taxativamente, que estarán exentos del impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes:

- Alcohol que se destine a la producción farmacéutica;
- Alcohol que se destine a la producción de perfumes y aguas de tocador;
- Alcohol, los mostos, jarabes, esencias o concentrados que se destinen a la producción de bebidas alcohólicas;
- El alcohol, los residuos y subproductos resultantes del proceso industrial o artesanal de la rectificación o destilación del aguardiente o del alcohol, desnaturalizados no aptos para el consumo humano, que, como insumos o materia prima, se destinen a la producción;
- Los productos destinados a la exportación;
- Los vehículos ortopédicos y no ortopédicos, importados o adquiridos localmente y destinados al traslado y uso de personas con discapacidad;
- Productos lácteos y sus derivados;
- Agua mineral;
- Jugos que tengan más del 50% de contenido natural; y,

---

<sup>8</sup> Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo, “Derecho Fiscal”, Editorial Branca, México, 2001.

- Armas de fuego deportivas y las municiones que en éstas se utilicen, siempre y cuando su importación o adquisición local, se realice por parte de deportistas debidamente inscritos y autorizados por el Ministerio del Deporte.

En virtud de lo mencionado, podemos concluir que las exoneraciones antes mencionadas, más que estar enfocadas al sujeto pasivo *per se*, se enfocan en el destino que el sujeto pasivo dé a los bienes gravados con el impuesto. Convirtiéndose por lo tanto, en un impuesto difícil de ser administrado y controlado, como lo veremos más adelante.

- **Deducciones:**

Se entiende por “deducción” a los costos y gastos que se restan a efectos de determinar la base imponible a la que se aplicará la tarifa del impuesto. Al ser un impuesto real y monofásico, dentro de la LORTI no está prevista ninguna deducción a la base imponible de este impuesto.

#### **1.4. Historia y evolución del impuesto**

En cuanto a la historia de la tipificación del impuesto en Ecuador, el Título Tercero de la Ley No. 56 de Régimen Tributario Interno, promulgada en el Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989 estableció el ICE aplicable al consumo de cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, aguas minerales, aguas purificadas, alcohol y productos alcohólicos nacionales o importados. El hecho generador del impuesto se configuraría por la transferencia, gratuita u onerosa, de dichos bienes por parte del fabricante; y, en la desaduanización cuando se trate de productos importados. Así, son sujetos pasivos del impuesto los fabricantes e importadores de productos regulados; en tanto que el sujeto activo es el Estado por administración de la entonces Dirección General de Rentas.

El elemento fundamental para la liquidación del tributo es la forma de determinar la cuantía sobre una base imponible. El artículo 72 de la Ley No. 56 de Régimen Tributario Interno instauró que se aplicarán tarifas de acuerdo al valor del producto sea “ex fábrica” o “ex aduana” y definió dichos concepto de la siguiente manera:

- **Precio ex fábrica:** se entiende como precio ex fábrica (...) el que comprende los costos de producción y la utilidad del fabricante, de acuerdo a lo que determinen las autoridades competentes.
- **Precio ex aduana:** se entiende como precio ex aduana al resultado de sumar el valor CIF, los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y gastos que figuren en la declaración de importación.

El artículo 115 del Reglamento a la LORTI, publicado en el Registro Oficial 601 de diciembre 30 de 1994 y reformado mediante Decreto No. 2553, publicado en el Registro Oficial 643 de 28 de febrero de 1995, como parte de las definiciones referentes a pagos dentro del país, incluyó la siguiente definición de primera etapa de comercialización:

*“Por etapa primaria de comercialización se entiende aquella en que la venta o transferencia de un bien o producto se realiza directamente por parte del productor o importador a un intermediario o al consumidor final”.*

**Art. 115.- Compras de productos agrícolas y pecuarios.-** En la etapa primaria de comercialización en el país no procede retención alguna sobre compras de productos agrícolas, avícolas, pecuarios, forestales, de la caza, de la pesca y minerales que se mantengan en estado natural, con excepción de los materiales de construcción, de conformidad con la definición constante en la Ley de Minería.

Por etapa primaria de comercialización se entiende aquella en que la venta o transferencia de un bien o producto se realiza directamente por parte del productor o importador a un intermediario o al consumidor final.

Se entiende que los bienes o productos se mantienen en estado natural, cuando no han sido objeto de elaboración, procesamiento o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración o enfriamiento para conservarlos, el pilado, el cortado, el desmote, la trituración, envasado, embotellado, enfundado y el empaque no se consideran procesamiento.

El 17 de noviembre de 2004, se publicó en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyo artículo 76 reformó la base imponible del ICE en el siguiente sentido:

*“Art. 76.- Base imponible.- La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional, se determinará sumando al precio ex-fábrica los costos y márgenes de comercialización, suma que no podrá ser inferior al precio de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades competentes si fuere del caso, menos el IVA y el ICE. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes notificarán al*

*Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público fijados para los productos elaborados por ellos.*

*Para los productos importados sujetos al ICE, incluyendo los casos especiales a que se refiere el artículo 60 de esta Ley, la base imponible se determinará incrementando al valor ex- aduana un 25%, por concepto de costos y márgenes presuntivos de comercialización.*

*No obstante lo señalado en los incisos anteriores, para los productos nacionales o importados sujetos al ICE, la base imponible se determinará incrementando al valor ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria.*

*El ICE no incluye el impuesto al valor agregado y será pagado respecto de los productos mencionados en el artículo precedente, por el fabricante o importador en una sola etapa.*

*El precio de venta al público de los productos sujetos al impuesto a los consumos especiales ICE, deberá fijar el fabricante en forma obligatoria, en un lugar visible del envase de cada uno de los productos gravados con este impuesto, de conformidad con lo que prescriba el reglamento.”*

A partir de la reforma al ICE del año 2004 es posible estudiar la configuración del tributo que está vigente en la actualidad, así como su problemática pues dicha normativa fue el origen de las contradicciones y malas comprensiones sobre la aplicación de este impuesto.

La norma introducida en 2004 enfrentó a los contribuyentes y a la Administración Tributaria con la obligación de contrastar dos bases imponibles posibles: i) precio de venta menos IVA e ICE; y, ii) precio ex fábrica o ex aduana + 25% de margen presuntivo de comercialización. Aquello de incurrir en una comparación de bases imponibles en atención a un margen de comercialización presuntivo fue el punto de partida de varias controversias entre el SRI y los sujetos pasivos del ICE.

Se define al margen de comercialización como la diferencia entre el valor que paga el consumidor por el bien y el valor que efectivamente recibe el productor. La Resolución No. 80 del SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 162 de 31 de marzo de 2010 define al margen de comercialización en los siguientes términos:

*“Entiéndase como margen de comercialización sobre el cual se aplicará la retención, al valor resultante de la diferencia entre el precio de venta sugerido para el consumidor final y el precio del bien en la primera fase de comercialización, multiplicado por la cantidad de bienes transferidos.”* (Énfasis añadido)

El 29 de diciembre de 2007, fue publicada la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No.242. La norma reformó el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno de la siguiente manera:

*“Art. 76.- Base imponible.- La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valórem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes o importadores notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos.*

*La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria.*

*Se entenderá como precio ex-fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la PRIMERA ETAPA DE COMERCIALIZACIÓN de los mismos. Este precio se verá reflejado en las facturas de venta de los productores y se entenderán incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales, suma a la cual se deberá agregar la utilidad marginada de la empresa.*

*El precio ex-aduana es aquel que se obtiene de la suma de las tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias recaudadas por la Corporación Aduanera Ecuatoriana al momento de desaduanizar los productos importados, al valor CIF de los bienes.*

*El precio de venta al público es el que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con este*

*impuesto. Los precios de venta al público serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto, y de manera obligatoria se deberá colocar en las etiquetas. En el caso de los productos que no posean etiquetas como vehículos, los precios de venta al público sugeridos serán exhibidos en un lugar visible de los sitios de venta de dichos productos. [...]."*  
(Énfasis añadido)

Por primera etapa de comercialización debe entenderse aquella en la que la venta o transferencia de un bien o producto se realiza directamente por parte de un productor nacional a un intermediario o al consumidor final. Esta es una definición que estuvo contenida en el artículo 115 del Reglamento a la LORTI, publicado en el Registro Oficial 601 de diciembre 30 de 1994 y reformado mediante Decreto No. 2553, publicado en el Registro Oficial 643 de 28 de febrero de 1995. A pesar de que la definición fue eliminada del Reglamento en posteriores reformas estimamos que es un concepto técnico plenamente vigente que, además, no ha sido reemplazado con una nueva definición.

La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No 583 de 24 de noviembre del 2011 reguló de manera específica la base imponible de cigarrillos y bebidas alcohólicas. Dicha reforma fue ampliada mediante la Ley Orgánica de Incentivos para el Sector Productivo que se publicó en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No.56 de 12 de agosto de 2013.

El 29 de diciembre de 2014, se publicó en el Suplemento del Registro Oficial No. 405, la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (en adelante LOIPPF) que agregó el siguiente texto a continuación del inciso tercero del artículo 76 de la LORTI:

*“Cuando la estructura de negocio del sujeto pasivo incluya la fabricación, distribución y comercialización de bienes gravados con este impuesto, para el cálculo del precio ex fábrica, se excluirá la utilidad marginada de la empresa.”*

Adicionalmente, respecto al valor del precio ex aduana, la reforma estableció que a diferencia de antes en que el precio ex aduana componía exclusivamente el valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas, ahora debía también agregarse “[...] los demás rubros que se incluyen en el precio ex fábrica”. Es decir, en términos generales, a través de la reforma se preveía un incremento en el ICE de bienes importados e equiparlo al ICE de bienes fabricados.

A través de estas reformas tributarias a la base imponible del ICE, el Ejecutivo intentó corregir varios defectos normativos que se venían produciendo en la aplicación de este impuesto, defectos que serán analizados en el siguiente capítulo.

Adicionalmente, durante el año 2016, se han promulgado otras dos reformas importantes referentes a la base imponible del ICE, a través de los siguientes cuerpos normativos: i) la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas de 29 de abril; y, ii) la Ley Orgánica Incentivos Tributarios para varios Sectores Productivos publicada el 12 de octubre.

A continuación se incluye un cuadro en el cual se resume la evolución de las reglas esenciales que rigen a la base imponible del ICE:

<b>Ley – Fecha</b>	<b>Definición de la Base Imponible</b>
Ley No. 56 de Régimen Tributario Interno de 22 de diciembre de 1989	El gravamen se determinará por la aplicación de las tarifas ad-valorem sobre el precio ex fábrica o sobre el precio ex aduana.
Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno de 17 de noviembre de 2004	<p>La base imponible se determinará sumando al precio ex-fábrica los costos y márgenes de comercialización, suma que no podrá ser inferior al precio de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades competentes si fuere del caso, menos el IVA y el ICE.</p> <p>La base imponible se determinará incrementando al valor ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización.</p>

<p>Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de 29 de diciembre de 2007</p>	<p>La base imponible se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que establezca el Servicio de Rentas Internas.</p> <p>Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE.</p> <p>Se entenderá como precio ex-fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los mismos.</p>
<p>Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal de 29 de diciembre de 2014</p>	<p>En adición a lo establecido por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de 29 de diciembre de 2007, se añadió que cuando la estructura de negocio incluya la fabricación, distribución y comercialización se excluirá la utilidad marginada de la empresa.</p>
<p>Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal de 29 de diciembre de 2014</p>	<p>Se aclaró que el precio ex aduana está compuesto por el valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas, “y <i>los demás rubros que se incluyen en el precio ex fábrica</i>”.</p>
<p>Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas de 29 de abril de 2016</p>	<p>Se agregó el siguiente numeral al artículo 76 de la LORTI: “4. <i>Consideraciones generales.- El ICE no incluye el impuesto al valor agregado y será pagado respecto de los productos mencionados en el artículo precedente, por el fabricante o importador en una sola etapa.</i></p> <p><i>La base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto en el caso de servicios gravados, será el valor</i></p>

	<i>con el que se facture, por los servicios prestados al usuario final excluyendo los valores correspondientes al IVA y al ICE."</i>
Ley Orgánica Incentivos Tributarios para varios Sectores Productivos publicada el 12 de octubre de 2016	Se aclara que para el cálculo de la base imponible del ICE de bienes importados, ya no deben tomarse los componentes que integran el precio ex fábrica sino que exclusivamente el valor en aduana de los bienes más las tasas arancelarias y extraordinarias y fondos recaudados por la SENA. Es decir, se volvió al régimen anterior.

## **CAPÍTULO II: PROBLEMAS PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES RESPECTO DE SU BASE IMPONIBLE**

Como ya lo dijimos anteriormente, la base imponible del ICE se determina comparando el precio de venta al público, menos el IVA e ICE, contra el precio ex fábrica o ex aduana incrementado en un 25% de margen presuntivo de comercialización, tomando el resultado mayor de esta comparación. Sin embargo, la aplicación del tributo a realidades económicas específicas, generó dudas, problemas y contradicciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, lo cual generó una serie de auditorías tributarias y juicios sobre este impuesto.

No existe duda alguna en lo que se refiere a la base imponible que toma como referencia el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador menos IVA e ICE, ya que claramente esta base imponible está basada en los precios de venta que regularmente los contribuyentes reportan al SRI.

Las dudas surgieron al entrar en el cálculo del precio ex fábrica (y posteriormente ex aduana) y como debía interpretarse la aplicación del impuesto cuando el contribuyente no solo fábrica o importa bienes gravados con ICE, sino que dentro de su propia estructura de negocio, distribuye y comercializa dichos bienes. En este sentido, encontramos dos aspectos fundamentales que fueron objeto de controversia en la aplicación de este impuesto hasta antes de la publicación de la LOIPPF en diciembre de 2014:

- i. ¿Qué costos y gastos componen al “precio ex - fábrica” cuando el fabricante, dentro de su estructura de negocio, también distribuye y comercializa dichos bienes gravados con ICE?; y,

- ii. ¿Qué utilidad marginada debe agregarse al precio ex fábrica, cuando el fabricante, dentro de su estructura de negocio, también distribuye y comercializa dichos bienes gravados con ICE?

A continuación se analizan, de manera independiente cada una de las preguntas planteadas.

## **2.1. Costos y gastos que componen al “precio ex - fábrica”**

La primera pregunta que surgía de la lectura del artículo 76 de la LORTI que regula la base imponible del ICE (enfaticamos, antes de la reforma de la LOIPPF de diciembre de 2014) era: ¿Qué se entiende por precio ex fábrica?

El artículo 76 de la LORTI, definía al precio ex fábrica de la siguiente manera:

*“Se entenderá como precio ex-fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los mismos. Este precio se verá reflejado en las facturas de venta de los productores y se entenderán incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales, suma a la cual se deberá agregar la utilidad marginada de la empresa.” (énfasis añadido)*

Tratándose de un impuesto monofásico, los elementos que componen el precio ex fábrica no generan inconveniente siempre que los sujetos pasivos solamente realicen la primera etapa dentro de la cadena productiva del bien gravado con ICE, es decir la fabricación de dichos productos. Sin embargo, y dado que las realidades económicas son más complejas, surgían enormes dudas para aplicar el impuesto a sujetos pasivos cuya actividad económica abarque más de una fase dentro de la cadena productiva distintas a la fabricación. Estas dudas principalmente se generaron en ensambladoras de vehículos en Ecuador o fabricantes de bebidas gaseosas.

Si bien es cierto que la norma indica textualmente que debe incluirse en la base imponible *“todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales”*, este renglón, interpretado dentro de su significación económica, debería aplicar

exclusivamente para la fabricación del bien gravado con ICE y no para los costos y gastos de distribución y comercialización, ya que según los INCOTERMS, el precio ex fábrica implica exclusivamente “[...] que el vendedor entrega cuando deja las mercaderías a disposición del comprador en las instalaciones del vendedor u otro lugar determinado (ej. en la obra, empresa, bodega, etc.) sin haber hecho trámite aduanero alguno para exportarlas y sin cargarlas en ningún medio de transporte.” Es decir, claramente no implica ninguna gestión de distribución y comercialización.

Adicionalmente, según el Diccionario de Economía y Finanzas de Carlos Sabino, toda la cadena de comercialización antes detallada (productor- distribuidor- consumidor) se define como el “(...) conjunto de intermediarios que intervienen en la comercialización de un bien desde el productor hasta el consumidor.” (Énfasis añadido) Por lo tanto, es evidente que el diseño de este impuesto estaba destinado exclusivamente para productores o importadores de bienes gravados con ICE y jamás se analizó que los mismos productores o importadores, podían también distribuir y comercializar sus propios productos hasta llegar al cliente final.

A pesar de lo lógico que resulta lo antes mencionado, la Administración Tributaria, no sabemos si por desconocimiento de la norma o con un fin meramente recaudatorio, aplicó en varias determinaciones tributarias, erradamente la norma respecto a los costos y gastos que componen el precio ex fábrica. Así, por ejemplo, en las Actas de Determinación No. 1720110100252, No. 1720130100308, No. 17201401357757 y No. 17201401357784 levantadas a una compañía ensambladora de vehículos<sup>9</sup>, la Administración Tributaria para calcular el precio ex fábrica, agregó los costos y gastos de la distribución y comercialización que la misma compañía efectuaba (obtenidos de las facturas de venta a clientes finales de la compañía), estableciendo mayor valor a pagar por concepto del ICE. Es decir, la Administración Tributaria, amparado en el artículo 76 de la LORTI que indica respecto al precio ex fábrica que éste “se verá reflejado en las facturas de venta de los productores”, tomó como base las facturas de venta de los vehículos comercializados por dichos sujeto pasivo, sin percatarse que dichas facturas tenían como destinatarios a

---

<sup>9</sup> Página web de la Función Judicial, Consulta de Procesos: <http://consultas.funcionjudicial.gob.ec/informacionjudicial/public/informacion.jsf>. Acceso: 03 de abril del 2017.

clientes finales y, por lo tanto, se estaban agregando costos y gastos ajenos a la fabricación de tales vehículos.

Lo mismo ocurrió en las Actas de Determinación No. 1720120100013 y No. 1720130100245, levantadas a una compañía fabricante de bebidas gaseosas, en las cuales, la Administración Tributaria, de igual manera, tomó como precio ex fábrica el valor reflejado en las facturas de venta a clientes finales<sup>10</sup>. Estas auditorías efectuadas por la Administración Tributaria, llevaron a que las compañías afectadas impugnen dichas determinaciones ante la jurisdicción contencioso- tributaria.

Tan equivocada era la interpretación de la Administración Tributaria que incluso, se llegaron a emitir absoluciones de consultas con el mismo criterio aplicado en las determinaciones antes mencionadas. Por ejemplo, ECUADOR BOTTLING COMPANY CORP. –EBC consultó: *¿Cuáles deben ser los rubros que se incluyan en el precio ex-fábrica a ser liquidado por ECUADOR BOTTLING COMPANY CORP. -EBC-, como empresa que produce y distribuye (con su propia flota de camiones) bienes gravados con ICE, como son las bebidas gaseosas?*

La absolución del SRI contenida en el Oficio 917012009OCON000258 que fue publicado en el Registro Oficial 623 de 30 de junio de 2009 fue la siguiente:

*“Para efectos de determinar la base Impuesto a los Consumos Especiales -ICE-, de conformidad con el artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, dentro del precio ex-fábrica, se encuentran incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales, suma a la cual se le deberá sumar el margen la utilidad marginada de la empresa y el cual se verá reflejado en las facturas de venta de los productores.” (Énfasis añadido)*

El hecho de que el artículo 76 de la LORTI no prevea que un mismo contribuyente pueda actuar en calidad de PRODUCTOR, DISTRIBUIDOR, COMERCIALIZADOR, no significa que la base imponible para el cálculo del ICE deba verse aumentada, injustificadamente solo porque en el precio de venta (factura) se incluyan costos y gastos ajenos al proceso de producción. Lo anterior sería una evidente violación al principio de

---

<sup>10</sup> Ibídem.

igualdad y generalidad tributaria consagrados en la Constitución del Ecuador en su artículo 300, tal como lo veremos más adelante.

En base a una interpretación económica, la norma que regula la base imponible del ICE debe ser interpretada en el sentido de que los costos y gastos que no han sido incurridos o no tienen relación con la fabricación del bien deben ser excluidos del precio ex fábrica.

Cabe señalar que incluso la propia Administración Tributaria se ha contradicho en la aplicación de la norma. En este sentido, es pertinente transcribir un extracto de la Resolución No. 917012006RREV000896 emitida por la Dirección Regional Norte del SRI respecto a un recurso de revisión propuesto por la compañía ECUADOR BOTTLING COMPANY CORP, en relación al ICE en bebidas gaseosas correspondiente los ejercicios fiscales 2000, 2001 y 2002. La parte pertinente de la Resolución referida es la siguiente

*“En el presente Recurso de Revisión la Administración Tributaria acepta la realidad de la ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL Y COMERCIAL de la EBC en el sentido de que el valor de las facturas de venta a sus distribuidores contiene los costos y márgenes de distribución comercialización que le permiten colocar sus productos con precios similares en todo el país, sin embargo, corrige la agrupación de costos y gastos realizada por la empresa a fin de que ésta se ajuste a las definiciones sobre valor ex – fábrica y costos y márgenes de comercialización establecidas en el Art. 189 del Reglamento ya citado [...]. Para el efecto la Administración Tributaria ha procedido a separar los gastos de ventas, es decir aquello en que incurre cualquier empresa, distribuya o no directamente sus productos, de aquellos que se originan en el singular proceso de comercialización y distribución, que caracteriza al contribuyente y que le permiten ofertar su producto a un precio similar en todo el país. Estos rubros fueron reubicados en el grupo Gastos Administrativos y de Ventas”. (Énfasis añadido)*

Como se puede apreciar del texto de la resolución anterior la Administración Tributaria aceptó la estructura organizacional del sujeto pasivo, estructura en la que una misma compañía produce y comercializa bienes gravados con ICE y, por lo tanto, para efectos de la auditoría, la Administración Tributariamente procedió a “separar los gastos de ventas”, es decir los gastos de distribución y comercialización. No obstante, este criterio no fue uniforme en todas las auditorías tributarias efectuadas lo cual llevó a un sin número de juicios que actualmente se ventilan en la jurisdicción contencioso-tributaria.

## 2.2. Utilidad marginada que debe agregarse al precio ex fábrica

A efectos de estudiar el segundo problema que se generó en la aplicación del ICE, es necesario definir el concepto de “margen de comercialización”. Según el Glosario de Mercados y Comercio publicado por la Agencia Internacional de Estados Unidos para el Desarrollo (USAID), el margen de comercialización se define como:

*“[L]a diferencia entre el precio pagado por los consumidores y aquel obtenido por los productores (...) Los márgenes se pueden calcular a lo largo de toda la cadena de comercialización y cada margen refleja el valor agregado en ese nivel de la cadena” (énfasis añadido).*

En concordancia, como lo vimos anteriormente, la Resolución No. 80 del SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 162 de 31 de marzo de 2010, definió al margen de comercialización como la diferencia entre el precio de venta sugerido para el consumidor final y el precio del bien en la primera fase de comercialización, multiplicado por la cantidad de bienes transferidos.

La normativa tributaria ecuatoriana ha establecido, además, la presunción del 25% de margen de comercialización que es un valor estimado establecido por el legislador respecto de los costos y gastos que podría incurrir el distribuidor o comercializador, respecto de la re-venta de dichos bienes. El 25% de margen presuntivo de comercialización que se añade al precio ex fábrica se refiere exclusivamente a la primera etapa de comercialización, de forma que puede asumirse que este impuesto está siempre atado a los costos y gastos de producción, recordando siempre que este impuesto fue concebido como un impuesto monofásico (como lo vimos anteriormente). Así lo dispone el artículo 76 de la LORTI en su parte pertinente: “*se entenderá como precio ex-fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los mismos*”.

De ello, la lógica que al precio ex fábrica, se agregue un 25% de margen presuntivo de comercialización, que se estima que será el incremento estimado del bien gravado con ICE desde la producción hasta el cliente final. Ahora bien, nuevamente esta norma fue redactada y enfocada solamente para el caso en que el sujeto pasivo es fabricante del bien

gravado con ICE, no obstante, cabe preguntarse: ¿Qué ocurre cuando es el mismo sujeto pasivo quien distribuye y comercializa los bienes gravados con ICE?

La Administración Tributaria, una vez más, no sabemos si por desconocimiento de la norma o con un fin meramente recaudatorio, aplicó en varias determinaciones tributarias erradamente la norma respecto a la utilidad marginada que debía agregarse al precio ex fábrica. Así, en las mismas determinaciones antes señaladas (ensambladora de vehículos y fabricante de bebidas gaseosas), la Administración Tributaria aplicó el mismo concepto aplicado a los costos y gastos de distribución y comercialización. Esto es que agregó, además de la utilidad que se genera en la producción de bienes gravados con ICE, la utilidad generada en la distribución y la comercialización, y sobre dicho precio ex fábrica (obtenido de las facturas de venta) aplicó el 25% de margen presuntivo de comercialización, exigiendo un mayor impuesto a pagar. Este accionar por parte de la Autoridad Tributaria se lo conoce como “margen sobre margen”, ya que está agregando un 25% de margen presuntivo de comercialización sobre márgenes reales de distribución y comercialización que se encuentran ya incluidos en la factura de venta al cliente final. Es decir, una vez más la Administración Tributaria, amparada en el artículo 76 de la LORTI, el cual al referirse al precio ex fábrica establece que “*este precio se verá reflejado en las facturas de venta de los productores*”, tomó como base las facturas de venta de los vehículos comercializados por dichos sujetos pasivos como precio ex fábrica y a dicho ex fábrica le agregó un 25% de margen presuntivo de comercialización, sin percatarse que dichas facturas tenían como destinatarios clientes finales y, por tanto, dentro de las mismas ya se encontraba la utilidad real de la distribución y comercialización por parte de dichos sujetos pasivos.

Entonces, considerando que un sujeto pasivo está facultado para realizar no solo la producción sino todas aquellas etapas que su estructura lo permita, la adecuada interpretación de la norma habría sido excluir la utilidad generada por el sujeto pasivo en las etapas de distribución y comercialización o incluirlos, pero ya no agregar el 25% de margen presuntivo de comercialización que exige la norma.

En otras palabras, resumiendo lo antes dicho, en los casos en que el mismo contribuyente sea productor, distribuidor y comercializador de bienes gravados con ICE, el precio de venta (de la factura), por ningún concepto podría considerarse como el precio ex fábrica,

ya que aquello implicaría un incremento injustificado del impuesto, violatorio a los principios de igualdad y generalidad tributaria como será analizado posteriormente.

### **2.3. Efectos de la errónea interpretación por parte de la Administración Tributaria**

Todas estas interpretaciones erradas de la Administración Tributaria ocasionó que los contribuyentes, a sabiendas de que la Administración Tributaria interpretaría que su precio ex fábrica es el precio de la factura de venta, separaron sus estructuras de negocio, estableciendo por un lado una compañía que se dedique exclusivamente a la producción de bienes gravados con ICE y por otro lado, otra compañía que se dedique a la distribución y comercialización; o incluso aplicaron figuras mucho más novedosas como contratos de maquila, de embasamiento, entre otros, para procurar bajar el importe del impuesto.

Así, por ejemplo, la compañía COSMICA CIA. LTDA., presentó ante el SRI las siguientes consultas:

*"En vista que damos un servicio de fabricación y embotellado, los componentes de mi estructura de costos sería, todos aquellos relacionados con el servicio de fabricación, más un margen de rentabilidad, exceptuando las materias primas entregadas por mi cliente, siendo el resultado de esto, el precio ex-fábrica.*

*¿Es esta la forma correcta de determinar el precio ex-fábrica?*

*¿El precio ex-fábrica, resultado de la pregunta anterior, es el que se debe considerar para el cálculo de la base imponible del ICE?"*

El 30 de agosto de 2012, el SRI emitió el Oficio No. 917012012OCON001839 cuyo extracto fue, posteriormente publicado, en el Registro Oficial Suplemento 143 de 13 de diciembre de 2013, absolviendo las consultas planteadas por COSMICA CIA. LTDA., con lo siguiente:

*"Para efectos de determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, de conformidad con el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dentro del precio ex-fábrica, se encuentran incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituye parte de los costos y gastos totales del producto, suma a la cual se le deberá sumar el margen de utilidad marginada de la empresa.*

Cabe puntualizar que las estipulaciones contractuales de COSMICA CIA. LTDA., por servicios de embotellamiento y fabricación, no quitan al fabricante de los bienes su calidad de sujeto pasivo del ICE por los bienes que elabore, por así disponerlo expresamente el numeral 1 del artículo 80 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Finalmente, es pertinente señalar que el producto resultante de la fabricación es uno solo para efectos de cálculo del ICE, independientemente de las partes que lo integran o del título al que los haya recibido.” (Énfasis añadido)

Es decir, la Administración Tributaria claramente indica a la compañía COSMICA CIA. LTDA., que independientemente del contrato de embotellamiento con su relacionada, para efectos del cálculo del precio ex fábrica, se sumarán los costos y gastos de las dos compañías, lo cual, una vez más, refleja la ambigüedad de la norma y la discrecionalidad con la cual ha actuado la Administración Tributaria sobre este tema.

#### **2.4. Reformas tendientes a contrarrestar los problemas de aplicación del impuesto**

Las complicaciones para la aplicación del ICE llegaron a la vista del legislador y, como consecuencia, la Asamblea Nacional ecuatoriana incluyó varias reformas a ICE en su base imponible, específicamente en la LOIPPF.

Como ya lo mencionamos anteriormente, la LOIPPF, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 405 de 29 de diciembre de 2014, reformó la LORTI en varios puntos específicos, siendo una de sus dos principales reformas relativas al ICE, las siguientes:

- a). Que dentro del precio ex aduana del ICE, deben incluirse los mismos costos y gastos que se incluyen en el precio ex fábrica;
- b). Que los contribuyentes que fabriquen, distribuyan y comercialicen bienes gravados con ICE, deberán restar la utilidad marginada de su precio ex fábrica.

A través de esta reforma al artículo 76 de la LORTI, se efectuaron dos importantes modificaciones. La primera, que ahora el precio ex fábrica y ex aduana, están comprendidos por los mismos costos y gastos, lo cual implicaría un incremento en el ICE en importados, ya que recordemos que antes de esta reforma, la base imponible en bienes importados era solamente los valores pagados en aduana (tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias, el valor CIF de los bienes), y ahora habría que añadir además de

dichos rubros, todos aquellos componentes que integran el precio ex fábrica, estos son: los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituye parte de los costos y gastos totales del producto, suma a la cual se le deberá sumar el margen de utilidad marginada de la empresa.

El segundo punto importante de esta reforma es lo relacionado a la resta de la utilidad marginada en el precio ex fábrica o ex aduana, cuando el mismo contribuyente sean quien fabrique/importe, distribuya y comercialice bienes gravados con el ICE. A través de esta reforma, el legislador pretendió corregir lo analizado anteriormente “conocido margen sobre margen”, reconociendo que cuando el contribuyente realice las 3 actividades dentro de la cadena productiva, para evitar agregar un 25% de margen presuntivo de comercialización sobre el margen real de toda la operación, este margen real de la operación debía ser restado del precio ex fábrica o ex aduana.

Con ello, la base imponible del impuesto se quedaría solamente con todos los costos y gastos del bien gravado con ICE, valor al cual de igual manera se debía agregar el 25% de margen presuntivo de comercialización. Esta segunda importante reforma, si bien reflejó los errores cometidos por la Administración Tributaria en determinaciones anteriores al aplicar el “margen sobre margen”, tácitamente aceptó la otra falencia que en nuestra opinión cometía la Administración Tributaria para el caso de contribuyentes que a su vez distribuían y comercializaban bienes gravados con el impuesto, esto es, añadir costos y gastos ajenos a la etapa de fabricación en el precio ex fábrica.

En otras palabras, al indicar la reforma que se debía restar la utilidad marginada total del precio ex fábrica o ex aduana, para aquellos contribuyentes que producen/importan, distribuyen y comercializan bienes gravados con ICE, en sentido contrario, lo que está diciendo la reforma es que se deben sumarse todos los costos y gastos de la fabricación, distribución y comercialización para el cálculo del precio ex fábrica o ex aduana, de los mismos contribuyentes; hecho que –como lo veremos en el siguiente capítulo- fue otro error cometido por el legislador ya que hizo más desigual al impuesto.

Posteriormente, el 30 de enero de 2015, el SRI publicó la Resolución No. 043, estableciéndose las normas de aplicación para el cálculo de la base imponible del ICE de bienes de producción nacional e importados.

Dentro de esta Resolución, se regularon 3 aspectos importantes relacionados con las dos reformas a la base imponible del ICE detalladas anteriormente. La primera, finalmente se estableció una lista (ejemplificativa) de los costos y gastos que componen el precio ex fábrica o ex aduana. A continuación el artículo correspondiente:

*“Art. 4.- Cálculo del precio ex fábrica y ex aduana.- Para liquidar el impuesto correspondiente, los sujetos pasivos del ICE deben considerar que el precio ex fábrica y el precio ex aduana incluyen, según corresponda, el costo de producción de los bienes, el valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas y los demás rubros que constituyan parte de los costos y gastos totales, tales como los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado, así como la utilidad marginada de la empresa. Dentro de los costos y gastos totales que deben considerarse dentro del precio ex aduana como del precio ex fábrica se encuentran:*

- *Costos totales de desaduanización o de producción, según corresponda*
- *Sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS.*
- *Beneficios sociales, indemnizaciones y otras remuneraciones que no constituyen materia gravada del IESS.*
- *Aportes a la seguridad social.*
- *Honorarios profesionales y dietas.*
- *Comisiones en general, incluidas aquellas que se reconozcan por concepto de ventas.*
- *Regalías, marcas, patentes, derechos o similares, inclusive aquellos pagados al exterior.*
- *Arrendamientos en general.*
- *Servicios técnicos, empresariales y de asesoría.*
- *Mantenimiento, combustibles, lubricantes y reparaciones de vehículos.*
- *Promoción y publicidad.*
- *Suministros y materiales.*
- *Logística y transporte.*
- *Seguros, reaseguros y fianzas.*
- *Seguridad de inmuebles.*
- *Depreciaciones.*
- *Amortizaciones.*
- *Servicios públicos.*
- *Impuestos, tasas y contribuciones, sean nacionales o seccionales, excluido el propio impuesto a los consumos especiales.*
- *Servicios generales.*
- *Intereses, comisiones y demás gastos financieros”.* (Énfasis añadido)

Adicionalmente, la Resolución estableció un procedimiento de asignaciones de costos y gastos anuales a través de presupuestos que deben incluirse en el precio ex fábrica y ex aduana según volumen de ventas. Es decir, para poder incluir todos los costos y gastos

administrativos dentro del precio ex fábrica o ex aduana, cuando estos costos y gastos aún no se encuentran incurridos (ej. importaciones o fabricaciones de bienes gravados con ICE en el primer trimestre del año), el contribuyente debe incluirlos dichos costos y gastos dentro del precio ex fábrica o ex aduana, a través de costeos o presupuestos, lo cual, una vez más, hizo extremadamente difícil su aplicación por parte de los sujetos pasivos. A continuación el artículo correspondiente:

*“Art. 8.- Distribución de otros gastos y utilidad.- Los sujetos pasivos de ICE que no se dediquen exclusivamente a la fabricación o importación de bienes gravados con este impuesto y mantengan un sistema contable que permita identificar aquellos costos, gastos y utilidad asociados a cada línea de producto, consideraran dichos componentes como parte del precio ex aduana o precio ex fábrica según corresponda, caso contrario deberán tomar la proporción de costos, gastos y utilidad, en función del volumen de ventas de cada línea de negocio sobre el total de ventas”. (Énfasis añadido)*

La Resolución No. 043 de 30 de enero 2015 generó una serie de dudas dentro de los contribuyentes que fabrican o importan bienes gravados con ICE, siendo las principales: i) la forma en que debía asignarse los costos y gastos presupuestados dentro del precio ex fábrica o ex aduana; ii) las modificaciones que debían efectuarse en el cálculo del precio ex fábrica o ex aduana para el evento en que existan variaciones en dichas estimaciones o presupuestos; iii) la forma de reliquidación del impuesto, debido a estas variaciones en las estimaciones y presupuestos.

Debido a la incertidumbre y complejidad en la aplicación de la Resolución de 30 de enero de 2015, el 25 de agosto de 2015 fue publicada la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000593 emitida por el SRI, a través de la cual se reformó parcialmente la normativa relacionada al ICE en importaciones (Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000043 de 30 de enero de 2015). Las regulaciones más relevantes de esta nueva Resolución son las que se detallan a continuación:

Se aclara que la utilidad marginada es la utilidad obtenida después del impuesto a la renta y participación a trabajadores, la cual debe ser incluida en el precio ex fábrica o ex aduana. También se aclara que la participación a trabajadores y el impuesto a la renta no forman parte del precio ex fábrica o ex aduana.

Para los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a la fabricación o importación de bienes gravados con ICE, se establece que el precio ex fábrica o ex aduana será al precio de venta de la primera etapa de comercialización (factura) menos el IVA y el ICE, estableciéndose la posibilidad de establecer un precio ex aduana o ex fábrica ponderado, cuando un mismo producto es comercializado a diferentes precios.

Para los contribuyentes que realicen también la distribución y comercialización de bienes gravados con ICE, deberán restar de su precio ex fábrica o ex aduana todos los costos y gastos totales de distribución y comercialización, siempre que estos costos y gastos sean inferiores al 25% de dicho precio ex fábrica o ex aduana. A este precio ex fábrica o ex aduana se debe añadir el 25% de margen presuntivo de comercialización. Cuando los costos y gastos totales de distribución y comercialización sean superiores al 25% del precio ex fábrica o ex aduana, el nuevo precio ex fábrica o ex aduana será el valor total de todos los costos y gastos incluidos los de distribución y comercialización. A este nuevo precio ex fábrica o ex aduana no debe añadirse el 25% de margen presuntivo de comercialización. A continuación el artículo correspondiente de la Resolución:

*“Artículo 6.- Margen mínimo presuntivo de comercialización.- Por cada unidad de producto, cuando los costos y gastos totales de distribución y comercialización incurridos por el sujeto pasivo representen menos del 25% del precio ex fábrica o ex aduana, según el caso, se incrementará el 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización sobre el precio, disminuyendo previamente los costos y gastos totales de distribución y comercialización. Por el contrario, en caso de que dichos costos y gastos sean iguales o superiores al 25% del precio ex fábrica o ex aduana, los sujetos pasivos deberán considerar como base imponible mínima presuntiva del ICE el precio ex fábrica o ex aduana que ya considera el total de costos y gastos de distribución y comercialización.”* (énfasis añadido)

Sin lugar a dudas esta comparación de los costos y gastos de la distribución y comercialización fue una de las mayores complejidades que trajo esta nueva Resolución y representa, sin lugar a dudas, una reforma al artículo 76 de la LORTI.

Adicionalmente, esta nueva Resolución aclaró que para el cálculo del precio ex fábrica o ex aduana, se establece la posibilidad de realizar asignaciones proporcionales a través de: i). Presupuestos mensuales; ii). Costos estándar; iii). Otros medios permitidos por la técnica contable o financiera. Dichas asignaciones podrán ser ajustadas en los meses siguientes en caso de que sea necesario y, en caso de que en base a estas asignaciones se

haya pagado más de lo debido, la Resolución permite la presentación de una solicitud de pago en exceso o reclamo de pago indebido ante el SRI. A continuación el artículo correspondiente:

*“Artículo 7.- Estimación de costos, gastos y utilidad marginada.- Si el precio de venta al público sugerido o los rubros que integran los precios ex aduana y ex fábrica no pueden ser establecidos hasta la fecha en la que corresponda el cumplimiento de la obligación tributaria, el sujeto pasivo podrá asignar los costos, gastos y utilidad marginada para el cálculo de los precios ex fábrica o ex aduana utilizando presupuestos mensuales, costos estándar o demás medios que permita la técnica contable o financiera, asignándolos proporcionalmente, tomando en cuenta el número de unidades de los bienes gravados con el impuesto que vayan a producirse o importarse durante el resto del ejercicio impositivo anual u otros criterios razonables de asignación de costos y gastos.*

*[...]*

*Cuando el impuesto haya sido pagado por encima de su pago debido y dicho valor no pueda corregirse en declaraciones futuras dentro del mismo año, el sujeto pasivo podrá presentar la correspondiente solicitud de pago en exceso o reclamo de pago indebido, de conformidad con el Código Tributario.” (Énfasis añadido)*

Lo más importante, en nuestro criterio, de esta nueva Resolución es que se aclara que el cálculo de la base imponible del ICE debe ser realizado por unidad de producto, generándose la facultad a los contribuyentes de aplicar distintas bases imponibles dependiendo de si la venta del producto es al cliente final o un distribuidor. A continuación el artículo correspondiente:

*“Artículo 8.- Estructura de negocio.- Luego de aplicar el artículo 6 de la presente resolución, en los casos en que la estructura del negocio del sujeto pasivo, o de sus unidades de negocio, incluya la fabricación o importación, la distribución y la comercialización al consumidor final de bienes gravados con este impuesto, para el cálculo de la base imponible a través de los precios ex fábrica o ex aduana se excluirá la utilidad marginada en la proporción en que el sujeto pasivo efectúe dichas actividades en su conjunto. [...]” (Énfasis añadido)*

Los contribuyentes deberán presentar un formulario 105 mensual por cada tipo de bien o servicio prestado, gravado con el impuesto. Para el caso de vehículos, se deberá presentar un formulario por cada rango de precios del GRUPO II del artículo 82 de la LORTI.

Finalmente, un último punto a analizar es la reforma legal al artículo 76 de la LORTI efectuada a través de la publicación de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos, publicada en el Registro Oficial de 12 de octubre de 2016,

la cual, modificó una vez más, la base imponible del ICE para el caso de importados, a través del siguiente texto:

*“El precio ex aduana es aquel que se obtiene de la suma de las tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias recaudadas por la autoridad aduanera al momento de desaduanizar los productos importados, al valor en aduana de los bienes.”*  
(Énfasis añadido)

Es decir, a través de dicha reforma, nuevamente, los importadores de bienes deben calcular el precio ex aduana en base a los valores pagados ante el SENA, sin incluir –a través de asignaciones o presupuestos- aquellos costos y gastos establecidos para el precio ex fábrica. Esta última reforma a la base imponible del impuesto, como lo veremos más adelante, no tiene ningún tipo de justificación racional u objetiva, ya que –en términos generales- aquello implicaría que un fabricante de bienes pagaría más ICE que un importador, vulnerando así los principios de igualdad y generalidad tributaria consagrados en la Constitución.

### **CAPÍTULO 3: ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS VULNERADOS Y COMPARACIÓN DE BASES IMPONIBLES**

Luego de haber analizado los principales elementos del ICE, sus reformas, sus principales problemas de aplicación y sobre todo las distintas bases imponibles aplicables, dependiendo de la estructura del negocio del sujeto pasivo, es necesario analizar los principios generales del régimen tributario ecuatoriano, para así poder verificar si las distintas bases imponibles aplicables para el ICE, violan los principios constitucionales del régimen tributario ecuatoriano, en especial los principios de igualdad y generalidad tributaria.

Nuestra Constitución, en ese sentido establece lo siguiente:

*“Art .300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos .La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”. (Énfasis añadido)*

Adicional a ello, nuestro Código Tributario ha establecido lo siguiente:

*“Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”. (Énfasis añadido)*

El artículo 300 de la Constitución, ha dividido el régimen tributario ecuatoriano desde una base jurídica como son los principios y, por otro lado, ha encaminado dichos principios a un fin económico como es la redistribución de la riqueza, la estimulación de empleo, la producción de bienes y servicios, entre otros.

En base a esta distinción que ha establecido el artículo 300 de la Constitución, es necesario analizar los principios de igualdad y generalidad tributaria de manera aislada, para determinar si las distintas bases imponibles previstas para el ICE, relacionadas al precio ex fábrica o ex aduana, violan dichos principios.

### **3.1 El principio de igualdad tributaria**

A pesar de que nuestra Constitución establece como principio del régimen tributario la equidad y el COT lo denomina como principio de igualdad, esta aparente distinción no tiene mayor relevancia doctrinaria ya que se los entiende como principios similares<sup>11</sup>. Por lo tanto, para efectos del presente trabajo nos referiremos a este principio exclusivamente como principio de igualdad, alejándonos del criterio de la Corte Constitucional, el cual indica lo siguiente:

*“El principio constitucional de equidad en el sistema tributario [...] guarda relación con los principios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva y progresividad, pudiendo afirmarse entonces que la equidad, por su connotación de justicia e igualdad social con responsabilidad, consiste básicamente en que la carga tributaria sea repartida de una manera justa”.*<sup>12</sup> (Énfasis añadido)

El principio de igualdad tiene una contextualización amplia y, otra, aplicada al derecho tributario. Desde el punto de vista general, el principio de igualdad alcanza su máximo esplendor con la Revolución Francesa, sustentado en la igualdad de los hombres ante la ley. Este principio surge como rechazo frente al sistema monárquico de privilegios y discriminaciones al cual estaba sometida la población<sup>13</sup>. Nuestra Constitución recoge este principio a través del siguiente artículo:

---

<sup>11</sup> J. Piza Rodríguez, “Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio”, ed. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2010, p. 137.

<sup>12</sup> (Ecuador) Corte Constitucional No. 004-11-SIN-CC. Registro Oficial Suplemento No. 572 de 10 de Noviembre del 2011.

<sup>13</sup> R. Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”, ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 325.

*“Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios  
2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y  
oportunidades”.* (Énfasis añadido)

Y lo establece como derecho a través del artículo 66 numeral 4, el citamos a continuación:

*“Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas:  
4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación”.* (Énfasis añadido)

Dentro de esta conceptualización general, el principio de igualdad puede vérselo desde cuatro ámbitos distintos, a saber: 1). Trato idéntico a personas o grupos que se encuentran en circunstancias idénticas; 2). Trato totalmente diferenciado a personas o grupos que no tienen elementos en común; 3). Trato igualitario a personas o grupos que tengan diferencias pero que las similitudes sean mayores que las diferencias; 4). Trato diferenciado a personas o grupos que tengan similitudes pero que las diferencias sea mayores a las similitudes<sup>14</sup>.

Coincidiendo con Bernal Pulido, de las cuatro hipótesis mencionadas, la primera y segunda no generan mayor conflicto ya que su aplicabilidad es general y no da paso a interpretaciones. Sin embargo, la tercera y cuarta es en donde muchas veces el principio de igualdad pierde claridad y, por lo tanto, en donde más conflictos se generan. En este contexto es primordial preguntarse ¿Es justificada una norma que hace distinguos respecto de grupos o personas de similares características? ¿Cuáles son los elementos que permiten al legislador realizar distinciones entre un grupo de personas sin que se vulnere el principio de igualdad? La doctrina no impide que el legislador haya creado normativa que otorgue distintos tratamientos a diferentes tipos de personas siempre que en dicha distinción no exista discriminación de ninguna índole ni que sea arbitraria, irracional o indebida. Así a criterio del extinto Tribunal Constitucional ecuatoriano:

*“[E]l legislador (mediante ley) puede realizar distinciones o diferenciaciones entre sujetos o grupos de personas para hacer efectivo el principio de igualdad, mas esta diferenciación debe provenir de factores objetivos que obliguen a realizar dicha*

---

<sup>14</sup> C. Bernal Pulido, “El Derecho de los Derechos: escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales”, ed. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005, p. 257.

*distinción, los que son determinados por criterios de razonabilidad”*.<sup>15</sup> (Énfasis añadido)

Para ello, el desarrollo constitucional ha creado otros principios adicionales y complementarios al derecho de igualdad, principios enfocados a salvaguardar los derechos constitucionales de las personas al momento en que el legislador ha realizado distingos a través de la promulgación de leyes. Estos principios se traducen a la prohibición de discriminación, generalidad, proporcionalidad, de progresividad, razonabilidad, prohibición de la arbitrariedad, no confiscatoriedad, entre otros.

Desde el punto de vista tributario, el principio de igualdad mantiene los mismos lineamientos que el concepto amplio, ya que está enfocado a la igualdad de las personas ante la ley tributaria tratando de evitar distingos injustificados. Sin embargo, este principio está íntimamente relacionado con la capacidad del contribuyente para pagar impuestos de acuerdo al monto de sus ingresos, principio denominado como capacidad contributiva<sup>16</sup>. Es así que la capacidad contributiva es el fundamento y método de medición objetivo de aplicabilidad del principio de igualdad<sup>17</sup>.

Respecto al principio de igualdad dentro del derecho tributario, Adam Smith en 1767, ya se había pronunciado al respecto mencionando que “todos los súbditos debían aportar al sostenimiento del Gobierno en proporción a sus respectivas capacidades y en proporción a sus ingresos”<sup>18</sup>.

Es a través de estos postulados iniciales que con el pasar del tiempo, los principios tributarios alcanzaron su desarrollo y conceptualización más amplia y, actualmente son principios reconocidos por la mayoría de ordenamientos jurídicos. Por su lado, R. Spisso entiende al principio de igualdad como “*la medida de la obligación, significando que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica*”<sup>19</sup>.” Contrariamente, Dino Jarach entiende al impuesto desigual como

---

<sup>15</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional Nos. 0033-04-TC. 0042-04-TC y 0043-04-TC. Registro Oficial Suplemento No. 265 de 8 de Mayo del 2006.

<sup>16</sup> R. Spisso. Derecho Constitucional Tributario. Óp. cit., p. 353.

<sup>17</sup> *Ibídem*.

<sup>18</sup> G. Fonrouge, “Derecho Financiero”. ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 368.

<sup>19</sup> R. Spisso. “Derecho Constitucional Tributario”. Óp. cit., p. 330.

*“aquellos dan trato desigual a los iguales o trato igual a los desiguales, dentro de una misma categoría de renta”<sup>20</sup>.*

Todos estos principios se visualizan en mayor medida con impuestos directos, como por ejemplo el impuesto a la renta. Evidentemente en este tipo de impuestos -al ser de carácter progresivos- a mayor ingreso mayor imposición y a menor ingreso menor imposición. Es así que se justifica el tratamiento diferenciado para personales naturales, respecto de las distintas tarifas específicas del impuesto a la renta de acuerdo al monto de sus ingresos (artículo 36 de la LORTI).

En ese sentido, Jarach menciona que:

*“Son desiguales los impuestos sobre los ingresos brutos de cualquier actividad, a pesar de su trato general y uniforme con respecto a esa base de imposición, porque los mismos ingresos brutos pueden corresponder –en definitiva- rentas netas diferentes.”<sup>21</sup>* (Énfasis añadido)

Bajo la opinión del autor, el hecho de que las sociedades tributen en base a una tarifa general –por ejemplo del 22%- es atentatorio a los principios de generalidad y capacidad contributiva ya que la utilidad de una pequeña sociedad no está en igualdad de condiciones que la utilidad de una grande; por lo tanto, la capacidad contributiva es diferente al igual que sus ingresos y gastos.

En este caso específico en que se da un aparente tratamiento igualitario a las personas jurídicas a través de una tarifa única es en donde podemos demostrar que sin los demás principios tributarios, el principio de igualdad pierde aplicabilidad. Así, el hecho de que a todo un grupo –como son las personas jurídicas- se les haga tributar en base a una tarifa específica, evidencia el respecto al principio de igualdad. Sin embargo, podría ser considerada como una norma violatoria a los demás principios tributarios como son el de capacidad contributiva, progresividad, proporcionalidad, ya que no todas las compañías están en igualdad de condiciones. Por lo tanto, como ya lo mencionamos, un trato diferenciado a un tipo de personas o grupo no puede ser analizado sin utilizar los demás principios del derecho tributario.

---

<sup>20</sup> Jarach Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 300.

<sup>21</sup> *Ibidem*.

Junto con este principio general a la igualdad, nace y se funda el principio de proporcionalidad utilizado modernamente por los Tribunales Constitucionales como mecanismo de aplicación procedimental de los demás principios tributarios. De acuerdo a Bernal Pulido, el principio de proporcionalidad debe ser considerado como un instrumento metodológico para concretar los límites de las disposiciones de la acción legislativa<sup>22</sup>. Es decir que el principio de proporcionalidad sirva como técnica de desviación del poder, como calificación jurídica de los hechos y como elemento ponderante de las actuaciones del Estado<sup>23</sup>.

Otra interesante sentencia que analiza el principio de igualdad es la dictada por el extinto Tribunal Constitucional respecto de la inconstitucionalidad parcial de la Ordenanza que establecía el cobro del peaje sobre la Avenida Manuel Córdoba Galarza. La parte pertinente de la sentencia es la siguiente:

*“[C]omo dice el tratadista Roberto Dromi: "El peaje es la percepción de una tasa por el uso de una obra determinada, destinada a costear su construcción y mantenimiento o solo su mantenimiento o conservación "[...] El importe del peaje debe ser razonable y acorde con los principios constitucionales sobre tributación, legalidad, igualdad y no confiscatoriedad". En el asunto que tratamos, se ha fijado un peaje en una vía que está en un área urbana, y liga barrios y parroquias urbanas, de muy distinta naturaleza de las vías inter-cantoniales o inter-provinciales. Por lo anotado, también carece de justificación objetiva y razonable que quienes habitan en la zona rural de Nanegalito o Pacto tengan que pagar peaje en la vía pública urbana "Manuel Córdoba Galarza", y a unos pocos kilómetros, otro peaje en Calacalí, siendo este último potestad del Consejo Provincial de Pichincha. Adicionalmente, los ciudadanos residentes de las parroquias suburbanas, pagan una doble contribución, ya que en sus cartas de impuesto predial, al ser zonas suburbanas, se encuentran gravados con diversos impuestos, tasas y contribuciones, entre ellas, mejoras por arreglos de vías y utilización de las mismas, y el pago del peaje resulta una doble contribución que vulnera el principio de igualdad estipulado en nuestra Constitución Política.*

*SEPTIMO.- En esta tónica, cabe preguntarnos, por qué los usuarios de una vía, que tiene características similares a otras que están en el perímetro urbano, tienen que pagar un peaje, y otros ciudadanos usuarios de las otras vías no lo pagan; siendo razonable que el peaje como en el caso de la vía Calacalí, que es puerta de entrada o comunicación con parroquias rurales, tenga un trato diferenciado a efecto de lograr atención de grúas, primeros auxilios, y mantención de la vía.<sup>24</sup> (Énfasis añadido)*

---

<sup>22</sup> Corte Constitucional No. 024-10-SCN-CC. Juicio de Razonabilidad y Test de Proporcionalidad. Registro Oficial Suplemento 294 de 6 de Octubre del 2010.

<sup>23</sup> C. Bernal Pulido, "El principio de proporcionalidad"...Óp. cit., p. 532.

<sup>24</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0037-2006-TC. Registro Oficial No. 60 de 10 de Abril de 2007.

Dentro del impuesto que nos interesa –que es el ICE- al ser este de carácter indirecto y al estar vinculado a un hecho económico como es la importación o fabricación de bienes, estos principios son menos palpables pero igualmente aplicables a través de la implementación de exenciones tributarias, beneficios fiscales o incluso estableciendo cierto tipo de progresividad dependiendo del valor del bien importado o fabricado.

Aplicando las cuatro hipótesis detalladas anteriormente en las cuales se puede visualizar el principio de igualdad, perfectamente el legislador pudo haber establecido diferencias en el trato respecto a distintas tarifas, beneficios o exenciones tributarias a ciertos tipos de contribuyentes o grupos específicos. Sin embargo, estas diferencias deben estar justificadas en base a los principios tributarios referidos y enfocados a la capacidad contributiva del individuo. Así, a criterio del extinto Tribunal Constitucional:

*“[E]ste sentido, los derechos de las personas y de todo ciudadano reconocidos en la Constitución, garantizan el principio de igualdad, principio que supone que las normas jurídicas deben ser interpretadas y aplicadas de modo igual, para todas las personas que se encuentren en el mismo tercio en comparación, y que no deben concederse privilegios ni imponerse obligaciones a unos que no beneficien o graven a otros, que se hallen en las mismas condiciones.”<sup>25</sup> (Énfasis añadido)*

Clarísimos ejemplos de tratos diferenciados justificados en el ICE pueden ser: i). La exoneración del impuesto para el alcohol que se destine a la producción farmacéutica; ii). Los vehículos ortopédicos y no ortopédicos, importados o adquiridos localmente y destinados al traslado y uso de personas con discapacidad; iii). Los productos lácteos y sus derivados; iv). El agua minera; v). Los jugos que tengan más del 50% de contenido natural

Dichas exoneraciones no es más que una aplicación del principio de capacidad contributiva encaminado a favorecer la alimentación de la población y salud de las personas, evitando un encarecimiento de los mismos a través de la implementación del impuesto.<sup>26</sup> Es decir, tiene una motivación netamente extra-fiscal de carácter social, solidario y de justicia social. De acuerdo a R. Spisso, la aplicación de impuestos a

---

<sup>25</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0507-2005-RA. Registro Oficial Suplemento No. 31 de 01 de marzo de 2007.

<sup>26</sup> R. Spisso, Derecho Constitucional Tributario, Óp. cit., p. 381.

productos de primera necesidad no respeta el principio de capacidad contributiva ya que reniega la ética de la solidaridad y el sustento constitucional social<sup>27</sup>.

A manera de conclusión, el principio de igualdad tributaria es el núcleo y eje de un estado constitucional de derecho, en donde, fundamentado en la presunción de constitucionalidad de las normas -desarrollado por Hans Kelsen- la única manera de regular las posibles arbitrariedades del poder legislativo recogidas en sus leyes tributarias, es a través de un debido procedimiento *ex post*, con la implementación de los principios generales del derecho tributario<sup>28</sup>.

Es allí en donde se tornaría elemental que este análisis lo realice el máximo órgano de protección de la Constitución, es decir, la Corte Constitucional, siendo el órgano competente para enmendar los posibles equívocos que llegase a cometer el poder legislativo a través de la promulgación de sus leyes.

### **3.2. El principio de generalidad tributaria**

El principio de generalidad es considerado por cierta parte de la doctrina como el primero de los principios constitucionales en materia tributaria ya que es el principio límite del poder y justicia tributaria<sup>29</sup>. El concepto primordial del principio de generalidad es que todos, sin excepción injustificada, deben soportar cargas tributarias de acuerdo a su condición individual.

Desde nuestro punto de vista, el principio de generalidad no es más que una derivación del principio de igualdad, aplicado al caso concreto. Ya que consideramos que debe existir primero igualdad ante la ley que equipare a las personas en igualdad de condiciones, para luego establecer una medida de aplicación de esa igualdad fundamentado en la realidad especial de cada individuo. Esta aplicación diferenciada de acuerdo a las características específicas de cada individuo debe estar sustentada en

---

<sup>27</sup> *Ibidem*.

<sup>28</sup> M. Martínez Lago, “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”, ed. Iustel, Madrid, 2010, p. 83.

<sup>29</sup> J. Roberto Piza Rodríguez, “Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio”, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2010, p. 133.

motivos racionales que eviten una violación al derecho de no discriminación (artículo 66 numeral 4 Constitución).

Es así que, en materia tributaria, el derecho de no discriminación se materializa con la implementación de leyes que creen, modifiquen o supriman tributos, estableciendo exenciones, beneficios o tarifas distintas con motivos justificados, racionales y objetivos<sup>30</sup>.

Fritz Neumark citado a su vez por Rodolfo R. Spisso ha mencionado que:

*“[E]l principio de generalidad de imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) –en tanto que tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ellos criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc.- sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan el marco de un impuesto en particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o imperativos de la técnica tributaria.”<sup>31</sup>*  
(Énfasis añadido)

Por su lado G. Fonrouge añade que:

*“Como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas.”<sup>32</sup>* (Énfasis añadido)

El principio de igualdad es el principio macro que establece un tratamiento igual a personas en igualdad de condiciones y desigual a personas en desigualdad de condiciones; fundamentado en el derecho universal a la igualdad formal contemplada en nuestra constitución, en su artículo 66 numeral 4. Sin embargo, para poder ejercer dicho derecho, es fundamental la existencia de principios complementarios o, como dijimos anteriormente, principios procedimentales. Es allí en donde nace el principio de generalidad como mecanismo de protección del derecho a la no discriminación. El fin de

---

<sup>30</sup> R.Valdés Costa, “Instituciones de Derecho Tributario”. ed. Depalma. Buenos Aires. 1996. p. 107.

<sup>31</sup> R. Spisso. “Derecho Constitucional Tributario”. Óp. cit., p. 326.

<sup>32</sup> G. Fonrouge. “Derecho Financiero”. Volumen I. ed. Depalma. Buenos Aires. 1997. p. 371.

este principio es que un mismo tributo, obligación, beneficio o exención se aplique a la misma categoría de personas, las cuales están en una igualdad de condiciones, llamada igualdad objetiva, material o fáctica<sup>33</sup> (ej: todas las personas que perciban ingresos anuales menores a US\$ 11,290.00 no están obligados a pagar impuesto a la renta).

Se afirma que la generalidad se materializa en la prohibición de la existencia de privilegios tributarios discriminatorios e injustificados. En ese sentido, la única diferenciación legítima o válida que puede ser aceptada por nuestro ordenamiento jurídico es la que ha realizado el legislador de acuerdo a la capacidad económica de cada individuo, siendo cualquier otra diferenciación atentatoria de los principios generales de la tributación, y por lo tanto discriminatoria<sup>34</sup>.

Es importante mencionar que cuando utilizamos el término discriminación, estamos ratificando implícitamente que ha existido una violación al principio de igualdad, es decir estamos realizando una afirmación. Por lo tanto, para evitar cualquier tipo de confusión, cuando mencionamos que el legislador ha establecido tratamientos diferenciados justificados, estamos hablando de un trato distinto. Cuando mencionamos que el legislador ha establecido tratamientos diferenciados injustificados, estamos hablando de un trato discriminatorio (afirmación que debe ser probada en virtud de la presunción de constitucionalidad de las leyes), cuestión que lo demostraremos posteriormente.

Para ahondar en el principio de generalidad, ofrecemos como ejemplo, un fallo controversial emitido por la Corte Constitucional respecto de una acción de inconstitucionalidad propuesta por las Clínicas Jurídicas de la Universidad San Francisco de Quito, en contra del recargo del 20% (artículo 90 CT). El fallo indica lo siguiente:

*“En efecto, el principio de generalidad se basa en que la norma jurídica no hace discriminación alguna; el recargo establecido en el artículo 90 cumple con este precepto, ya que su peso recae sobre todas las personas que se encuentren en igualdad de condiciones previstas en la norma jurídica, esto es, que se aplica para todos aquellos que por omisión de su obligación tributaria han motivado a que la administración tributaria ejerza su facultad determinadora.”<sup>35</sup> (Énfasis añadido)*

---

<sup>33</sup> M. Martínez Lago. “Lecciones de Derecho Financiero”...Óp. cit., p. 79.

<sup>34</sup> *Ibíd.* p. 80.

<sup>35</sup> Corte Constitucional. Sentencia No.008-12-SIN-CC. R.O. Suplemento No. 735 de 29 de Junio del 2012.

De la referida jurisprudencia, se evidencia que -a criterio de la Corte Constitucional- no existe violación del principio de generalidad en la aplicación del 20% del recargo ya que dicha sanción se impone a todos los contribuyentes, independientemente de su actividad, ingreso, domicilio, gastos, utilidad; por lo tanto no es una norma discriminatoria. El mismo fallo establece que el recargo del 20% tiene su justificación por razones de naturaleza indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria (motivos supuestamente extra-fiscales) que persigue impulsar al sujeto pasivo a que liquide sus impuestos conforme a la ley<sup>36</sup>.

El fin principal de los tributos es la manutención del presupuesto y gasto público. Como excepción, se establecen beneficios, exenciones o tarifas diferenciadas, de acuerdo a motivaciones extra-fiscales de diferentes índoles. Estas motivaciones extra-fiscales tienen su fundamento en cuestiones de justicia social, fomento de la economía, protección del medio ambiente, o cualquier otro fin justificado -como a criterio de la Corte Constitucional- es la aplicación del recargo del 20%. Estas motivaciones extra-fiscales permiten que el legislador pueda aplicar un trato diferenciado más no discriminatorio. Es así que si una norma establece beneficios, exenciones o tarifas diferenciadas a un grupo específico sin que se visualice claramente la motivación extra-fiscal o su justificación, dicha norma viola los principios tributarios y, por lo tanto, genera discriminación.

En sentido inverso, si es que una norma aplica justificadamente un beneficio, exención o tarifa diferenciada a un grupo específico de individuos pero no los aplica a otro grupo de individuos en similares condiciones, igualmente existe una violación a los principios generales del régimen tributario y, por lo tanto, discriminación.

Bajo estas premisas, puede existir violación a los principios tributarios desde dos ópticas: a). Cuando exista beneficios, exenciones o tarifas diferenciadas sin justificación extra-fiscal; b). Cuando exista beneficios, exenciones o tarifas diferenciadas a cierto grupo de individuos por motivos extra-fiscales justificados pero que estos beneficios no se han aplicado a otro grupo en similares o idénticas características.

---

<sup>36</sup>Corte Constitucional. Sentencia No.008-12-SIN-CC. R.O. Suplemento No. 735 de 29 de Junio del 2012.

Esta última hipótesis es la que se aplica al presente trabajo, es decir, la aplicación de bases imponibles diferenciadas a sujetos pasivos que se encuentran en similares condiciones, como por ejemplo el importador de vehículos motorizados, con el productor de vehículos motorizados.

### **3.3. Criterios de comparación para aplicar diferenciaciones entre contribuyentes**

Previo a analizar las distintas bases imponibles aplicables para el ICE, es importante hablar del poder que tiene el legislador para eximir tributos o establecer beneficios o exenciones fiscales para cierto tipos de contribuyentes, facultades que están totalmente justificadas dentro de la doctrina tributaria.

Así, G. Fonrouge expresa que:

*“Una consecuencia inevitable del poder gravar es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria [...]. Así como existen limitaciones constitucionales al poder tributario, hay límites que no pueden trasponerse en el poder de eximir, porque ambos no son más que el anverso y el reverso de la misma medalla.”<sup>37</sup>*  
(Énfasis añadido)

Como le hemos visto, establecer exenciones o ciertos beneficios tributarios tiene total validez constitucional ya que estas se han originado por algún motivo legislativo, las cual pueden traducirse a cuestiones de fomento económico e industrial o justicia social (motivaciones extra-fiscales).

En ese sentido, hemos encontrado en nuestro ordenamiento jurídico algunos beneficios o exenciones justificadas, respaldadas por los principios generales del derecho tributario. Así, para efectos didácticos hemos dividido estos tratamientos tributarios diferenciados de acuerdo a las motivaciones extra-fiscales que impulsaron al legislador a establecerlas:

Motivación de fomento económico.- *1. Generales.*- Exoneración del anticipo al impuesto a la renta por cinco años para nuevas inversiones (artículo 24 COPCI); Reducción de 10 puntos porcentuales en la tarifa de IR sobre los montos reinvertidos para la adquisición

---

<sup>37</sup> G. Fonrouge. “Derecho Financiero”. Óp. cit., p. 348

de activo productivo (artículo 37 LORTI); Exoneración del ISD para operaciones de financiamiento externo (Art. 24.1.g del COPCI); Exoneración del ISD para compañías bajo el régimen de internación temporal para perfeccionamiento de activo; Exoneración del impuesto a la renta sobre intereses pagados por créditos al exterior (artículo 24 COPCI). 2. *Específicas*.- Exoneración de pago del impuesto a la renta por 5 años, para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas fuera de las jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil dentro de ciertas actividades específicas (artículo 9.1 LORTI). Motivación de protección ambiental.- Deducibilidad del 100% para todas las inversiones que permitan conseguir un producción más limpia (artículo 24 COPCI); Exoneración de arancel, IVA e ICE para automóviles híbridos (artículo 55 LORTI). Motivación de incentivo turístico.- Tarifa 0% para la facturación del turismo receptivo (artículo 56 LORTI); Devolución del IVA en la adquisición de bienes y servicios incorporados para el turismo receptivo considerado como exportación de servicios (artículo 35 Ley de Turismo).

Motivación de justicia social.- Ingresos exentos de IR los obtenidos por discapacitados y personas mayores a 65 años (artículo 9 numeral 12 LORTI); Dedución para empleadores del 150% adicional de las remuneraciones pagadas a personas con discapacidad que superen el 4% establecido por ley (artículo 49 Ley Orgánica de Discapacidades).

Todos estos beneficios e incentivos tributarios, a pesar de que su finalidad no está encaminada a la recaudación pública, tienen motivaciones igual de válidas como es el fomento a la inversión y la industria, incentivar el comercio, el turismo, las exportaciones, la inversión extranjera, la generación de divisas, proteger grupos vulnerables como son las personas discapacitadas o las personas de la tercera edad o, proteger al medio ambiente. Es deber del legislador aplicar estas exenciones o beneficios tributarios justificadamente, basado en motivaciones reales y objetivas, ya que una indebida aplicación de estos beneficios, ocasionaría una violación de los principios tributarios de igualdad y progresividad y, por lo tanto, una violación al derecho de no discriminación.

Para efectos de determinar si una norma es discriminatoria o no, la doctrina y jurisprudencia constitucional ha establecido ciertos criterios de comparabilidad que deben existir entre un grupo y otro para poder establecer si efectivamente ha existido discriminación. Por ejemplo, si el legislador decidiera gravar a la venta de limones con

tarifa 12% del IVA y a la venta de naranjas con tarifa 0%. Dicha norma no sería discriminatoria para los productores de limones, ya que entre ambos productos no existen criterios de comparabilidad. Pese a que existe una consecuencia económica evidente – que se traduce al encarecimiento del limón y por lo tanto una posible desviación del mercado en adquirir mayor cantidad de naranjas- no existiría violación a los principios constitucionales a la igualdad y generalidad, ya que no existe comparabilidad entre ambos grupos. Estos criterios mínimos de comparación que deben visualizarse y detallarse en un análisis discriminatorio, es lo que la doctrina y nuestra jurisprudencia lo conoce como “tercio de comparación” o “tercio en comparación”.

En ese sentido, sendos fallos de la Corte o Tribunal Constitucional han demostrado que para que exista inconstitucionalidad por motivos de violación al derecho a la igualdad y no discriminación, debe existir similitud de un tercio de comparación entre los individuos a comparar. Las partes pertinentes de los fallos son los siguientes:

*“Que, aún si hubiese tal fundamentación, sobre el derecho a la igualdad, este Tribunal en múltiples fallos, ha expresado que para que exista tal violación debe tratarse de individuos que están en EL MISMO TERCIO EN COMPARACION, y debe producirse un trato desigual que conduzca a la prohibición de un derecho que se gozaría sin el tratamiento desigual, a lo cual se suma la existencia de un criterio valorativo negativo en el resultado [...]. La noción de igualdad se desprende directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona, frente a la cual es incompatible toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con privilegio; o que, a la inversa, por considerarlo inferior, lo trate con hostilidad o de cualquier forma lo discrimine del goce de derechos que sí se reconocen a quienes no se consideran incursos en tal situación de inferioridad. No es admisible crear diferencias de tratamiento entre seres humanos que no se correspondan con su única e idéntica naturaleza. Sin embargo, por lo mismo que la igualdad y la no discriminación se desprenden de la idea de unidad de dignidad y naturaleza de la persona es preciso concluir que, no todo tratamiento jurídico diferente es propiamente discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por sí misma, de la dignidad humana.”<sup>38</sup> (Énfasis añadido)*

*“Todas las personas serán consideradas iguales y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades, lo cual impide que el ordenamiento jurídico positivo y quien aplique las normas jurídicas realice discriminaciones*

---

<sup>38</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0169-2006-RA. Registro Oficial Suplemento No. No. 45 de 19 de marzo de 2007.

*o distinciones arbitrarias entre sujetos que se encuentran dentro de un mismo tercio en comparación.”<sup>39</sup> (Énfasis añadido)*

*“Por otra parte, el artículo 23, número 3 de la Constitución consagra el principio de igualdad ante la ley, el mismo que impide que el ordenamiento jurídico positivo realice discriminaciones o distinciones arbitrarias entre sujetos que se encuentran dentro de un mismo tertium comparationis, para efecto de determinar los factores de igualación y desigualación que comprueben el cumplimiento de este principio general de Derecho y este tercio en comparación tiene que ser una situación jurídica concreta en la que se encuentren otros ciudadanos o grupos de ciudadanos. En la especie, es un Reglamento (no una norma de rango legal) la que establece la diferenciación: el Consejo Directivo del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social puede funcionar con dos de sus miembros, pero uno de ellos debe ser el representante (principal o alterno) de la Función Ejecutiva. En definitiva, de conformidad con esta disposición el Consejo Directivo del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social puede reunirse o funcionar con dos de sus tres integrantes (lo que no es inconstitucional), pero uno de ellos debe ser representante del Presidente de la República (no cualquiera de los tres miembros, entonces), lo que implica una diferenciación no establecida en la ley sino en una norma infralegal (un reglamento de ejecución), lo que resulta inconstitucional.”<sup>40</sup> (Énfasis añadido)*

De las jurisprudencias citadas ofrecemos las siguientes conclusiones. El principio de igualdad es el principio rector de la armonía constitucional y es el fundamento para establecer los criterios de comparabilidad. Para que exista violación al derecho de igualdad formal y no discriminación, debe compararse dos grupos o personas que tengan al menos un tercio de similitud. El trato desigual entre dos grupos o personas similarmente comparables debe traducirse objetivamente al no ejercicio de un derecho específico que vulnere la situación del grupo o persona, de manera evidente. La discriminación puede producirse tanto para la imposición de una obligación, como para la aplicación de un beneficio o privilegio. Por lo tanto, es igual de violatoria una norma que obligue injustificadamente a cierto grupo de personas a pagar más tributos, que una norma que exonere injustificadamente a cierto grupo de personas a pagar menos tributos.

En el caso que nos compete, que es la aplicación de distintas bases imponibles a sujetos pasivos que importan o fabrican vehículos motorizados dependiendo de la estructura del negocio, es menester del presente capítulo determinar si es que este trato diferenciado –

---

<sup>39</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0651-2006-RA. Registro Oficial Suplemento No. 4 de 19 de enero de 2007.

<sup>40</sup> (Ecuador) Tribunal Constitucional Nos. 0033-04-TC. 0042-04-TC y 0043-04-TC. Registro Oficial Suplemento No. 265 de 8 de Mayo del 2006.

otorgado a sujetos pasivos dependiendo de la estructura de su negocio- viola los principios tributarios constitucionales a la igualdad y generalidad, y concluir si es que ha existido una violación al derecho de no discriminación.

### **3.4. Comparación distintas bases imponibles**

Como se ha mencionado anteriormente, hablando exclusivamente de la LORTI y su reglamento, podríamos afirmar que actualmente existen 4 tipos de bases imponibles relacionadas con el precio ex fábrica o ex aduana del ICE, las cuales se detallan a continuación:

- *Para contribuyentes que solo importan:* Precio ex aduana + 25% de margen presuntivo de comercialización
- *Para contribuyentes que importan, distribuyen y comercializan:* Precio ex aduana + 25% de margen presuntivo de comercialización
- *Para contribuyentes que solo fabrican:* Precio ex fábrica (incluyendo la utilidad marginada de la fabricación) + 25% de margen presuntivo de comercialización.
- *Para contribuyentes que fabrican, distribuyen y comercializan:* Precio ex fábrica (excluyendo la utilidad marginada de la fabricación, distribución y comercialización) + costos y gastos de distribución y comercialización + 25% de margen presuntivo de comercialización.

Si bien para el caso de aquellos contribuyentes que fabrican, distribuyen y comercializan bienes gravados con ICE, según la Resolución No. 0593 de 25 de agosto de 2015, existen dos tipos de bases imponibles adicionales, dependiendo del peso que los costos y gastos de distribución y comercialización tengan en comparación con el precio ex fábrica inicial, para el presente análisis comparativo de bases imponibles, no tomaremos en cuenta dicha modificación efectuada por la Resolución antes mencionada, ya que ésta modifica la base imponible establecida por el artículo 76 de la LORTI, violando así el principio de reserva de ley que rige para materia tributaria, consagrado en la Constitución del Ecuador y en el COT.

Claramente el artículo 76 de la LORTI se refiere a una sola base imponible para aquellos contribuyentes que fabrican, distribuyen y comercializan bienes gravados con ICE y ésta es la siguiente: tomar todos los costos y gastos de fabricación distribución y comercialización, restar la totalidad de la utilidad marginada, salvo que la totalidad de utilidad marginada sea superior al 25% de margen presuntivo de comercialización, ya que en ese caso se tomará el margen real. Esta es la única base imponible prevista en la LORTI para aquellos contribuyentes que fabrican, distribuyen y comercializan bienes gravados con ICE y, por tanto, esta es la base imponible que utilizaremos para efectos de efectuar las comparaciones de las distintas bases imponibles del ICE, respecto del precio ex fábrica y ex aduana.

Para ello, tomaremos el caso de un vehículo importado y lo compararemos con un vehículo fabricado, tomando los mismos valores para todas las etapas de la cadena productiva. A continuación los datos sobre los cuales se efectuarán las comparaciones:

<b>Vehículo importado vs. Vehículo fabricado:</b>	<b>Ex fábrica o ex aduana (inicial)</b>	<b>Utilidad en la importación o fabricación</b>	<b>Costos y gastos de distribución y comercialización</b>	<b>Utilidad en la distribución y comercialización</b>
	US\$15.500,00	US\$1.000,00	US\$300	US\$500,00

De acuerdo a lo previsto por el artículo 76 de la LORTI, para el precio ex fábrica inicial hemos considerado los siguientes conceptos: todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales. Es decir, para efectos del ejemplo, no se ha agregado la utilidad marginada de la primera etapa de fabricación.

Para el ex aduana inicial hemos considerado los siguientes conceptos: tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias recaudadas por la autoridad aduanera al momento de desaduanizar los productos importados, el valor en aduana de los bienes.

Adicionalmente, de acuerdo al artículo 82 de la LORTI, se tomarán las siguientes tarifas ad valorem para el caso de vehículos motorizados:

**“GRUPO II TARIFA  
AD VALOREM**

*1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:*

*Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000 5%*

*[...]*

*Vehículos motorizados, excepto camionetas, furgonetas, camiones y vehículos de rescate, cuyo precio de venta al*

*Público sea superior a USD 20.000 y de hasta USD 30.000 10%”. (Énfasis añadido)*

- Bases imponibles aplicables para fabricantes o importadores (1 etapa).- La primera comparación que efectuaremos, es el ICE que pagarían dos sujetos pasivos de similares características dentro de la cadena productiva, es decir, un sujeto pasivo que solamente fabrica y vende al distribuidor vehículos, frente a un sujeto pasivo que solamente importa y vende al distribuidor vehículos.

<b>COMPARACIÓN 1: BASES IMPONIBLES APLICABLES PARA SOLAMENTE FABRICANTES O IMPORTADORES (1 ETAPA)</b>					
Sujeto pasivo que solo fabrica vehículos	<b>Base Imponible</b>	<b>Tarifa Ad Valorem</b>	<b>ICE a pagar</b>	<b>IVA (12%)</b>	<b>Valor Final del Vehículo</b>
	20.625,00	10%	2.062,50	2.722,50	25.410,00
Sujeto pasivo que solo importa vehículos	<b>Base Imponible</b>	<b>Tarifa Ad Valorem</b>	<b>ICE a pagar</b>	<b>IVA (12%)</b>	<b>Valor Final del Vehículo</b>
	19.375,00	5%	968,75	2.441,25	22.785,00

Del análisis efectuado podemos verificar dos temas fundamentales. El primero, que el sujeto pasivo que fabrica vehículos paga más ICE que el sujeto pasivo que importa vehículos, tomando en cuenta los mismos valores como precio ex fábrica o ex aduana. Esto es completamente contrario con el sentido del gobierno de fomentar la matriz productiva y la producción nacional, ya que, como lo podemos evidenciar, un auto importado, debido a los impuestos que se generan, sería más económico que un vehículo de producción nacional. Lo anterior, implicaría que los sujetos pasivos dedicados al sector automotriz van a preferir importar vehículos que fabricarlos nacionalmente.

Esta diferencia en el ICE a pagar, entre un sujeto pasivo y otro, se da porque para en el precio ex fábrica, el artículo 76 de la LORTI ordena incluir la utilidad marginada de dicha etapa y no así para el caso de precio aduana, favoreciendo injustificadamente a los importadores de vehículos. Lo anterior implica un incremento en la base imponible del ICE para el fabricante de vehículos, ocasionando un cambio en la tarifa del impuesto en el ejemplo propuesto (del 5% pasa al 10%).

Adicional a ello, hay que tener presente que –como es de conocimiento público– el Ecuador suscribió un Acuerdo Comercial con la Comunidad Europea, dentro del cual se prevé la reducción gradual de aranceles en la importación de productos europeos, dentro de ellos, los vehículos. Esto quiere decir, que en cierto plazo, la diferencia económica entre el un vehículo fabricado en Ecuador y uno importado de Europa, va a ser incluso mayor que la diferencia antes evidenciada respecto del ICE.

- Bases imponibles aplicables para importadores/fabricantes, distribuidores y comercializadores (3 etapas).– La segunda comparación que efectuaremos, es el ICE que pagarían dos sujetos pasivos de similares características dentro de la cadena productiva, es decir, sujetos pasivos que importan/fabrican, distribuyen y comercializan vehículos:

<b>COMPARACIÓN 2: BASES IMPONIBLES APLICABLES PARA IMPORTADORES/FABRICANTES, DISTRIBUIDORES Y COMERCIALIZADORES (3 ETAPAS)</b>					
Sujeto pasivo que importa, distribuye y comercializa	<b>Base Imponible</b>	<b>Tarifa Ad Valorem</b>	<b>ICE a pagar</b>	<b>IVA (12%)</b>	<b>Valor Final del Vehículo</b>
	19.375,00	5%	968,75	2.441,25	22.785,00
Sujeto pasivo que fabrica, distribuye y comercializa (sin utilidad marginada)	<b>Base Imponible</b>	<b>Tarifa Ad Valorem</b>	<b>ICE a pagar</b>	<b>IVA (12%)</b>	<b>Valor Final del Vehículo</b>
	19.750,00	5%	987,50	2.488,50	23.226,00

Del análisis efectuado podemos evidenciar nuevamente que resulta más conveniente –tributariamente hablando– importar vehículos que fabricarlos

nacionalmente, ya que tanto el ICE e IVA se reducen, a pesar de que la tarifa ad valorem se mantiene en el 5% para ambos tipos de sujetos pasivos dentro del ejemplo propuesto. Esta diferencia en el ICE a pagar se da principalmente para el cálculo del precio ex fábrica, el artículo 76 de la LORTI ordena a los fabricantes incluir -además de los costos y gastos de producción- los costos y gastos de la distribución y comercialización, hecho que incrementa naturalmente el importe del impuesto, en comparación con sujetos pasivos que importan, distribuyen y comercialización vehículos motorizados.

Si bien para el presente ejemplo, la diferencia entre uno y otro caso no es tan significativa debido a que los costos de distribución y comercialización los hemos fijado en US\$300; la diferencia del impuesto puede modificarse sustancialmente mientras se generen mayores gastos en la distribución y comercialización.

- Bases imponible entre importadores.- La tercera comparación que efectuaremos, es analizar las distintas bases imponible aplicables para importadores de vehículos. Es decir, la comparación se efectuará entre un sujeto pasivo que solo importa vehículos y los vende al distribuidor, frente a un sujeto pasivo que realiza las 3 etapas dentro de la cadena productiva, esto es la importación, distribución y comercialización:

<b>COMPARACIÓN 3: BASES IMPONIBLES ENTRE IMPORTADORES</b>					
Sujeto pasivo que solo importa vehículos	<b>Base Imponible</b>	<b>Tarifa Ad Valorem</b>	<b>ICE a pagar</b>	<b>IVA (12%)</b>	<b>Valor Final del Vehículo</b>
	19.375,00	5%	987,50	2.488,50	22.226,00
Sujeto pasivo que importa, distribuye y comercializa	<b>Base Imponible</b>	<b>Tarifa Ad Valorem</b>	<b>ICE a pagar</b>	<b>IVA (12%)</b>	<b>Valor Final del Vehículo</b>
	19.375,00	5%	987,50	2.488,50	22.226,00

Del análisis efectuado podemos evidenciar que las dos bases imponible para importadores, independientemente de la estructura del negocio, se mantienen similares. Es decir, que para efectos del impuesto, da exactamente lo mismo que el sujeto pasivo solamente importe y venda al distribuidor, frente al sujeto pasivo

que importa, distribuye y comercializa. Si bien esto aparentemente debería ser positivo, es importante recordar que en base al ejemplo propuesto, las utilidades entre un sujeto pasivo y otro son completamente distintas, es decir, para el sujeto pasivo que solamente importa vehículos, se generaría una utilidad de US\$1.000 frente a aquel sujeto pasivo que realiza las 3 etapas dentro de la cadena productiva quien obtendría una utilidad de US\$1.500. Es decir, esta inconsistencia de la norma, favorece al sujeto pasivo que realiza las 3 etapas de la cadena productiva frente al sujeto pasivo que solamente importa y vende al distribuidor, lo cual desnaturaliza la conceptualización del impuesto y su característica de neutral. A través de esta diferencia, si para efectos del impuesto da exactamente la estructura del negocio del sujeto pasivo, en la práctica los sujeto pasivo van a preferir realizar las 3 etapas de la cadena productiva (importación, distribución y comercialización), ya que el margen de utilidad es mayor y el impuesto sería el mismo que el de un sujeto pasivo que solo importa vehículos y los vende al distribuidor, vulnerándose así los principios de igualdad y generalidad analizados anteriormente.

- Bases imponible entre fabricantes.- La cuarta y última comparación que efectuaremos, es analizar las distintas bases imponibles aplicables para fabricantes de vehículos. Es decir, la comparación se efectuará entre un sujeto pasivo que solo fábrica vehículos y los vende al distribuidor, frente a un sujeto pasivo que realiza las 3 etapas dentro de la cadena productiva, esto es la fabricación, distribución y comercialización:

<b>COMPARACIÓN 4: BASES IMPONIBLES ENTRE FABRICANTES</b>					
Sujeto pasivo que solo fabrica vehículos	<b>Base Imponible</b>	<b>Tarifa Ad Valorem</b>	<b>ICE a pagar</b>	<b>IVA (12%)</b>	<b>Valor Final del Vehículo</b>
	20.625,00	10%	2.062,50	2.722,50	25.410,00
Sujeto pasivo que fabrica, distribuye y comercializa (sin utilidad marginada)	<b>Base Imponible</b>	<b>Tarifa Ad Valorem</b>	<b>ICE a pagar</b>	<b>IVA (12%)</b>	<b>Valor Final del Vehículo</b>
	19.750,00	5%	987,50	2.488,5	23.226,00

Del análisis efectuado podemos verificar que –respecto del ICE- resulta más gravoso solamente fabricar vehículos y venderlos al distribuidor que realizar las 3 etapas dentro de la cadena productiva, lo cual tampoco tiene ningún tipo de justificación lógica o racional. La razón de esta diferencia se da principalmente porque sin ningún sentido, el artículo 76 de la LORTI ordena excluir la totalidad de la utilidad marginada para aquellos sujetos pasivos que realizan la fabricación, distribución y comercialización de bienes gravados con el ICE, ordenando, en sentido contrario, agregar dicha utilidad marginada en el precio ex fábrica para aquellos sujetos pasivos que solamente fabrican y venden los bienes a su distribuidor.

Adicionalmente, es importante recordar que en base al ejemplo propuesto, las utilidades entre un sujeto pasivo y otro son completamente distintas, es decir, para el sujeto pasivo que solamente fábrica vehículos, se generaría una utilidad de US\$1.000 por cada vehículo frente a aquel sujeto pasivo que realiza las 3 etapas dentro de la cadena productiva quien obtendría una utilidad de US\$1.500, por cada vehículo. Es decir, esta inconsistencia de la norma, favorece al sujeto pasivo que realiza las 3 etapas de la cadena productiva frente al sujeto pasivo que solamente fabrica y vende al distribuidor, lo cual desnaturaliza la conceptualización del impuesto y su característica de neutral. Con ello, los sujetos pasivos van a preferir realizar las 3 etapas dentro de la cadena productiva, ya que obtendrían una mayor utilidad, a través de un menor pago del ICE.

## CONCLUSIONES

Tal como se ha evidenciado a lo largo del presente trabajo, desde su creación, el ICE ha sido un impuesto de difícil aplicación, con un sin número de reformas que lo han ido complicando cada vez, siendo actualmente el impuesto de más difícil aplicación para los sujetos pasivos, dando paso a muchas discrecionalidades por parte de la Autoridad Tributaria al igual que para los sujetos pasivos. Por lo tanto, si bien a través de la publicación de la LOIPPF en diciembre de 2014, se intentaron corregir algunas falencias del impuesto, la Autoridad Tributaria, a través de la emisión de Resoluciones de carácter general, lo ha complicado más aún.

En virtud de que el ICE es un impuesto que ha sido enfocado para contribuyentes que se dedican exclusivamente a la fabricación o importación de bienes gravados, para aquellos casos en que el sujeto pasivo también distribuye y comercializa dichos bienes, se generan serias complicaciones conceptuales, las cuales hasta la presente fecha no se encuentran solventadas, vulnerando así el derecho a la seguridad jurídica que tienen los sujetos pasivos de este impuesto.

La interpretación del artículo 76 de la LORTI realizada por la Administración Tributaria respecto del cálculo de la base imponible del ICE, en el sentido de que en el precio ex fábrica debe incluir costos y gastos fuera del proceso de producción, además de ser contraria al fin último del impuesto, viola el principio de igualdad y generalidad tributaria analizados dentro del presente trabajo.

Además de la vulneración a la seguridad jurídica de los sujetos pasivos, las distintas bases imponibles aplicables para el ICE en lo que se refiere al precio ex fábrica o ex aduana, dependiendo de la estructura del negocio de sujeto pasivo, dan paso a desigualdades entre contribuyentes que se encuentran en aparente igualdad de condiciones, generando un mayor o menor pago del impuesto, dependiendo de la estructura del negocio del sujeto pasivo.

El hecho de que el legislador haya instaurado que la base imponible del ICE, en lo que respecta al precio ex fábrica o ex aduana, se determina a partir de la estructura del negocio del sujeto pasivo, desnaturaliza la finalidad del tributo pues éste debería estar enfocado a

desincentivar el consumo y no a motivar estructuras de negocio de los sujetos pasivos. Es decir, hablando de un producto de similares características, todo el universo de sujetos pasivos debería pagar el mismo impuesto, independientemente de la estructura de negocio, ya que lo contrario degeneraría a la creación de estructuras societarias con el único fin de pagar un menor impuesto.

Tal como se evidenció en el último capítulo, resulta mucho más conveniente – tributariamente hablando- importar vehículos motorizados que fabricarlos en el Ecuador, lo cual además de ser contrario al plan de gobierno de cambio de la matriz productiva y favorecimiento de la producción nacional, acarrea un trato discriminatorio para los sujetos pasivos fabricantes de vehículos, particularmente para aquellos que solamente fabrican y venden al distribuidor, ya que éstas deberán incluir dentro de su base imponible del ICE, la utilidad marginada de la etapa de fabricación, lo cual potencialmente encarecerá el producto y, por tanto, le restará competitividad en el mercado frente a los productos de similares características (vehículos importados).

En ese mismo sentido, resulta tributariamente mucho más conveniente realizar toda la cadena productiva (fabricación/importación, distribución y comercialización) de bienes gravados con ICE que realizar a través de otra compañía la distribución y comercialización de los mismos bienes, principalmente, por que para el cálculo del precio ex fábrica o ex aduana, no se incluye la totalidad de la utilidad marginada, lo cual es más favorable para el sujeto pasivo, ya que pagará un menor impuesto y, por lo tanto, al final su producto podrá ser vendido a un menor precio que el de la competencia, hecho que de igual manera viola el principio de igualdad y generalidad tributaria.

Esta manipulación que permite la norma para pagar más o menos impuestos, sin lugar a dudas, desnaturaliza el fin último del impuesto, lo cual nos permite concluir que a la presente fecha, el ICE ya no tiene un fin parafiscal, es decir, incentivar o desincentivar una conducta sino que simplemente ha quedado como un impuesto meramente recaudatorio.

Una simplificación en la aplicación del ICE resulta inevitable para efectos de su vigencia a largo plazo, de lo contrario, seguirá siendo un impuesto que generará muchas controversias tanto para la Administración Tributaria como para los sujetos pasivos.

Por último, si bien el presente trabajo estuvo enfocado a determinar la violación a los principios tributarios de igualdad y generalidad en las distintas bases imponibles del ICE en lo que respecta al precio ex fábrica o ex aduana y, a pesar de que hemos concluido que el artículo 76 de la LORTI vulnera directamente la Constitución del Ecuador en su artículo 300, estimamos que el presente caso no se trata de un tema de inconstitucionalidad, que es competencia de la Corte Constitucional. El objetivo del presente trabajo no es quitar del ordenamiento jurídico al artículo 76 de la LORTI sino más bien exponer la necesidad de una reforma legislativa, para todos los sujetos pasivos que están en igualdad de condiciones.

En ese sentido, la competencia para crear, modificar o suprimir tributos es exclusiva de la Asamblea Nacional; consecuentemente, es ante dicho órgano que se debe plantear una reforma legislativa para emendar el conflicto detallado en el presente trabajo.

## RECOMENDACIONES

Como se ha analizado en el presente trabajo, las distintas bases imponibles aplicables para el ICE, además de ser violatorias a los principios de igualdad y generalidad tributaria, ocasionan que los sujetos pasivos del impuesto puedan modificar su estructura del negocio para evitar un mayor pago de impuestos.

En ese sentido, consideramos fundamental una reforma integral al impuesto, partiendo de una modificación a la base imponible, es decir, una reforma al artículo 76 de la LORTI. Al ser un impuesto de carácter neutral y un impuesto parafiscal que tiene como fin último la generación o abstención de una conducta, consideramos que no pueden existir distintas bases imponibles para sujetos pasivos que se encuentran en similares condiciones y de similares características y, por tanto, lo que buscaríamos fomentar con esta reforma sería: i). Simplificar la aplicación del impuesto; ii). No generar incertidumbre en los sujetos pasivos al momento de su aplicación; iii). Homogenizar el pago del impuesto a sujetos pasivos que se dediquen a la misma actividad económica independientemente de la estructura del negocio, es decir, independientemente de las actividades de distribución y comercialización.

Vimos que el ICE es un impuesto concebido como un impuesto que se genera en la primera etapa de comercialización y, por tanto, está enfocado a gravar ya sea la fabricación o la importación de bienes. No obstante, al ser un impuesto que se incluye en el precio de venta del bien, económicamente hablando, sobre quien recae el impuesto es sobre el consumidor final, es por ello que las dos bases imponibles vigentes actualmente se basan en los precios finales al cliente final, que son: i). Precio de venta al público menos IVA e ICE; ii). Precio ex fábrica o ex aduana más un 25% de margen presuntivos de comercialización.

En ese mismo sentido, vimos que desde la creación del ICE, es el concepto del precio ex fábrica o ex aduana lo que ha generado los principales inconvenientes, particularmente en los costos y gastos que componen el precio ex fábrica y el tema de la utilidad marginada cuando el mismo sujeto pasivo es el que distribuye y comercializa bienes gravados con el impuesto. En ese sentido, consideramos que la base imponible basada en

el precio ex fábrica o ex aduana es la que genera toda la complicación del impuesto y, por lo tanto, consideramos que manteniendo una sola base imponible basada en el precio de venta al público menos ICE e IVA, el SRI seguiría manteniendo la misma recaudación y se generaría un alivio administrativo para los sujetos pasivos del impuesto.

En la base imponible del precio de venta al público menos ICE e IVA, se parte de la premisa que dicho precio es propuesto por el fabricante o importador y, por lo tanto, se asume que en el mismo se encuentran añadidos todos los costos y gastos del bien más la correspondiente utilidad de todos agentes económicos que intervienen en su comercialización. Es decir, en otras palabras, no podría existir un precio de venta al público que no contenga la utilidad de toda la cadena productiva (desde el importador o fabricante, hasta el comercializador), así como tampoco se puede concebir un precio de venta al público que genere pérdidas al sujeto pasivo, es decir, que no esté costeados todos los costos y gastos que se generarán desde su fabricación/importación hasta su comercialización el cliente final.

El precio de venta al público no es un tema solamente importante para la aplicación del ICE, sino también es un tema regulado por la Ley de Defensa al Consumidor, en lo que se refiere al rotulado y la información mínima que los consumidores deben tener en la compra de un bien. Cualquier manipulación de estos precios, sin perjuicio de las sanciones administrativas que podría imponer la Superintendencia de Control y Poder de Mercado, podría incluso ser sancionado como contravención según lo establece el Código Orgánico Integral Penal. En ese sentido, consideramos que el precio de venta al público es el precio más objetivo y razonable sobre el cual se puede basar un impuesto como el ICE para su aplicación.

La reforma que proponemos, en términos generales, sería eliminar todo lo que tenga que ver con el precio ex fábrica o ex aduana. A continuación la propuesta de reforma:

*“Elimínese los incisos segundo, tercero, cuarto y quinto del artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno”.*

Con esta sencilla reforma, la base imponible del ICE (sin tomar en cuenta el ICE en bebidas alcohólicas, cigarrillos y bebidas gaseosas) quedaría de la siguiente manera:

*Art. 76.- Base imponible.- La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes o importadores notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos.*

*El precio de venta al público es el que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto. Los precios de venta al público serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto, y de manera obligatoria se deberá colocar en las etiquetas. En el caso de los productos que no posean etiquetas como vehículos, los precios de venta al público sugeridos serán exhibidos en un lugar visible de los sitios de venta de dichos productos.*

*El ICE no incluye el impuesto al valor agregado y será pagado por el fabricante o importador.*

*La base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto en el caso de servicios gravados, será el valor con el que se facture, por los servicios prestados al usuario final excluyendo los valores correspondientes al IVA y al ICE.”*

A través de esta reforma, se obtendrían los siguientes beneficios:

- a) Los sujetos pasivos del impuesto, principalmente los fabricantes, dejarían de efectuar cálculos, proyecciones y estimaciones del impuesto para incluir los costos y gastos dentro del precio ex fábrica.

- b) Ya no se generaría la duda si es que deben o no incluirse costos y gastos de la distribución y comercialización dentro del precio ex fábrica.
- c) Ya no se generaría la duda respecto de si la utilidad marginada de la etapa de distribución y comercialización debe agregarse al precio ex fábrica y si adicionalmente debe agregarse el 25% de margen presuntivo de comercialización.
- d) Se eliminarían las interpretaciones y discrecionalidades por parte del SRI y el sujeto pasivo, lo cual va reducir significativamente las auditorías tributarias e incluso los juicios ante la jurisdicción contencioso-tributaria.
- e) La aplicación del impuesto sería independiente de la estructura del negocio del sujeto pasivo, lo cual evitaría la creación de estructuras societarias para evitar un mayor pago de impuestos.
- f) La aplicación del impuesto sería mucho más objetiva y partiría de un precio que es público, es decir de conocimiento del propio SRI y del cliente final, ya que el precio se encuentra marcado en el producto de venta o exhibido en los lugares en que se comercializan para el caso de vehículos.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros:

- García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario”, Tomo III, Depalma, Buenos Aires.
- Nicolás Oliva, Carlos Marx Carrasco y Ana Rivadeneira, “Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal”, Centro de Estudios Fiscales, Servicio de Rentas Internas.
- Villegas Héctor, “Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 2001.
- Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo, “Derecho Fiscal”, Editorial Branca, México, 2001.
- J. Piza Rodríguez, “Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio”, ed. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2010.
- R. Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”, ed. Depalma, Buenos Aires, 2000:
- C. Bernal Pulido, “El Derecho de los Derechos: escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales”, ed. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005.
- G. Fonrouge, “Derecho Financiero”. ed. Depalma, Buenos Aires, 1997.
- Jarach Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.
- M. Martínez Lago, “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”, ed. Iustel, Madrid, 2010.
- J. Roberto Piza Rodríguez, “Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio”, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2010.
- R.Valdés Costa, “Instituciones de Derecho Tributario”. ed. Depalma. Buenos Aires. 1996.
- G. Fonrouge. “Derecho Financiero”. Volumen I. ed. Depalma. Buenos Aires. 1997.

### Páginas web:

- Función Judicial. Consulta de Causas.  
<http://consultas.funcionjudicial.gob.ec/informacionjudicial/public/informacion.jsf>

#### Sentencias:

- (Ecuador) Corte Constitucional. Sentencia No.008-12-SIN-CC. Registro Oficial Suplemento No. 735 de 29 de Junio del 2012.
- (Ecuador) Ley Orgánica de Discapacidades. Registro Oficial Suplemento No. 796 de 25 de septiembre de 2012.
- (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0169-2006-RA. Registro Oficial Suplemento No. No. 45 de 19 de marzo de 2007.
- (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0651-2006-RA. Registro Oficial Suplemento No. 4 de 19 de enero de 2007.
- (Ecuador) Tribunal Constitucional Nos. 0033-04-TC. 0042-04-TC y 0043-04-TC. Registro Oficial Suplemento No. 265 de 8 de Mayo del 2006.
- Corte Constitucional No. 024-10-SCN-CC. Juicio de Razonabilidad y Test de Proporcionalidad. Registro Oficial Suplemento 294 de 6 de Octubre del 2010.
- (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0037-2006-TC. Registro Oficial No. 60 de 10 de Abril de 2007.
- (Ecuador) Tribunal Constitucional No. 0507-2005-RA. Registro Oficial Suplemento No. 31 de 01 de marzo de 2007.
- (Ecuador) Tribunal Constitucional Nos. 0033-04-TC. 0042-04-TC y 0043-04-TC. Registro Oficial Suplemento No. 265 de 8 de Mayo del 2006.
- (Ecuador) Corte Constitucional No. 004-11-SIN-CC. Registro Oficial Suplemento No. 572 de 10 de Noviembre del 2011.

#### Otras publicaciones del autor:

- Páez Vallejo Iván Alejandro. *La violación a los principios tributarios de igualdad y generalidad en la no devolución del IVA para exportadores de servicios en la actividad de maquila*. Tesis de grado para la obtención del título de abogado. Universidad San Francisco de Quito. Enero 2013.