

# XIII Asamblea General de ALAFEC

Buenos Aires, Argentina  
del 9 al 12 de Octubre de 2012



**EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU  
APLICACIÓN EN EL COBRO DEL  
ANTICIPO DE IMPUESTO A LA  
RENTA COMO IMPUESTO MÍNIMO.**

TÍTULO: EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU APLICACIÓN EN EL COBRO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA COMO IMPUESTO MÍNIMO.

ÁREA TEMÁTICA: FINANZAS

SUB ÁREA: TRIBUTACION

AUTOR: EFREN ANTONIO MINUCHE ZAMBRANO

INSTITUCIÓN: UNIVERSIDAD DE GUAYAQUIL, ECUADOR

DOMICILIO: GUAYAQUIL, AV. MALECON Y 9 DE OCTUBRE, EDIFICIO LA PREVISORA PISO 22, OFICINA 22-A

TELEFONOS: 59397951695; 59342300600; FAX 59342321773

DIRECCIÓN ELECTRÓNICA: [eminuche@hotmail.com](mailto:eminuche@hotmail.com)

DIRECCIÓN PARA CORRESPONDENCIA: GUAYAQUIL, AV. MALECON Y 9 DE OCTUBRE, EDIFICIO LA PREVISORA PISO 22, OFICINA 22-A

## RESUMEN DE PONENCIA:

Mucho se discute en la actualidad en cuanto a la procedencia de los pagos anticipados de tributos cuando no se ha verificado aun el hecho generador de la obligación tributaria, la tendencia a favor ha sido recogida por las reformas tributarias en el Ecuador estableciendo dicho pago anticipado como Impuesto a la Renta Mínimo e independiente de la generación de riqueza de los contribuyentes, lo que ha venido a radicalizar la discusión por su afectación a principios como los de igualdad tributaria y no confiscación.

El presente trabajo tiene por objetivos: a) Determinar cuál es la realidad normativa en cuanto a la liquidación del Anticipo de Impuesto a la Renta (el análisis en esencia es totalmente aplicables para los numerosos sistemas que también han recogido esta figura, para el efecto se ha partido del caso ecuatoriano) b) Establecer cuál es el contenido esencial del principio de igualdad c) Establecer aquellos límites dentro de los cuales es viable exigir el pago anticipado de tributos y cuando dicha exigencia resulta exorbitante de las facultades del legislador.

La metodología ha sido fundamentalmente analítica, al cotejar tanto los principios constitucionales (con su contenido común en varios países de Latinoamérica) con la normativa ecuatoriana, analizando como referencia dos criterios judiciales de países como Argentina y Perú sobre temas afines al tratado.

Aplicando las reglas para la solución problemas como el propuesto, hemos concluido que la exigencia del anticipo de impuesto a la renta y su imposibilidad de devolución afecta el principio de igualdad, resultando esta medida francamente inconstitucional, debiendo corregirse si se pretende realizar el cobro de obligaciones tributarias sin menoscabo de principios rectores del ordenamiento jurídico.

**PALABRAS CLAVE: CAPACIDAD CONTRIBUTIVA – PRINCIPIO DE IGUALDAD– ANTICIPO DE IMPUESTOS – TEST DE PROPORCIONALIDAD -**

**1. OBJETIVOS:**

La presente ponencia tiene los siguientes objetivos:

- a) Determinar cuál es la realidad normativa en el Ecuador en cuanto a la liquidación del Anticipo de Impuesto a la Renta.
- b) Establecer cuál es el contenido esencial del principio de igualdad.
- c) Establecer aquellos límites dentro de los cuales es viable exigir el pago anticipado de tributos y cuando dicha exigencia resulta exorbitante de las facultades del legislador

**2. METODOLOGÍA**

La metodología utilizada en el presente trabajo es fundamentalmente analítica, cotejando para ello la realidad normativa ecuatoriana, con los principios constitucionales aplicables al caso (que son comunes en varias legislaciones, por lo que esta análisis puede resultar de utilidad para investigadores de toda América), aplicando los test que la técnica jurídica propone para solucionar algún posible conflicto de intereses o de normas.

### 3. PROCESO DE ANÁLISIS:

- a) Breve vistazo a la realidad jurídica ecuatoriana sobre la forma de liquidación y pago del anticipo de Impuesto a la Renta.

La Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 41, dispone:

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

*(...)*

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

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

*Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;*

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

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

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.*

- *El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.*

- *El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.*

- *El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta”*

El legislador prevé dos formas de calcular el anticipo de impuesto a la renta; en el primer caso se divide para dos el Impuesto a la Renta Causado del año anterior y se le restan las retenciones, en el segundo caso se aplican las fórmulas que contempla la ley.

Lo primero que salta a la vista es el igual tratamiento de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad junto con *las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual*, hasta aquí no entendemos el origen de tal equiparación para efectos tributarios.

En cuanto a la manera en se debe realizar el pago del anticipo liquidado por el contribuyente, la normativa prevé: *“c) El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito. El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración;”*

El artículo 77 del Reglamento Para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno complementa lo establecido en la Ley, al tenor siguiente:

*“a) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) del artículo precedente, un valor equivalente al anticipo determinado en su declaración del*

*impuesto a la renta.*

*b) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal b) del artículo precedente, un valor equivalente al anticipo determinado por los sujetos pasivos en su declaración del impuesto a la renta menos las retenciones de impuesto a la renta realizadas al contribuyente durante el año anterior al pago del anticipo.*

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

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

Agrega la Ley que si en el ejercicio fiscal, el contribuyente reporta un Impuesto a la Renta Causado superior a los valores cancelados por concepto de Retenciones en la Fuente de Renta más Anticipo; deberá cancelar la diferencia.

Por su parte, existe a su vez un tratamiento diferenciado en los dos casos, dado que para los contribuyentes definidos en el literal a) del artículo (por ejemplo personas naturales no obligadas a llevar contabilidad), si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado, esto es, se prevé la devolución total de valores.

Sin embargo, para los contribuyentes definidos en el literal b) del artículo 41 ibídem (por ejemplo las sociedades), se contempla que tendrán derecho a

presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso sometiéndose a las siguientes limitaciones:

*“ i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado;*

*ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado”; además de poder solicitar la devolución del anticipo “por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior”.*

Otro trato diferenciado surge en cuanto a la reducción y exoneración del anticipo, puesto que puede ser solicitada al Servicio de Rentas Internas en el caso establecido en el literal a), sin embargo no se prevé tal posibilidad para los contribuyentes indicados en el literal b).

El Reglamento citado prevé algunos ejemplos de la aplicación del anticipo, que resumimos a continuación:



	CASO 1.1	CASO 1.2	CASO 1.3
RETENCIONES 2009	70.000	70.000	70.000
ANTICIPO CALCULADO	100.000	100.000	100.000
VALOR DEL ANTICIPO QUE EXCEDE LAS RETENCIONES	30.000	30.000	30.000
<b>VALORES DEL ANTICIPO POR PAGAR:</b>			
CUOTA JULIO	15.000	15.000	15.000
CUOTA SEPTIEMBRE	15.000	15.000	15.000
SALDO DECLARACION	70.000	70.000	70.000
IMP. RENTA CAUSADO	120.000	80.000	80.000
RETENCIONES 2010	50.000	50.000	85.000
<b>LIQUIDACION EN LA DECLARACION DE IMPUESTO A LA RENTA:</b>			
(A) IMP. RENTA CAUSADO	120.000	80.000	80.000
(B) ANTICIPO CALCULADO	100.000	100.000	100.000
IMPLESTO A LA RENTA MAYOR ENTRE A Y B	120.000	100.000	100.000
CUOTAS DEL ANTICIPO PAGADAS	30.000	30.000	30.000
SALDO DEL ANTICIPO	70.000	70.000	70.000
RETENCIONES QUE LE HAN EFECTUADO	50000	50.000	85.000
IMPLESTO A PAGAR	40.000	20.000	
SALDO A FAVOR			15.000

Analizando detalladamente los ejemplos propuestos por el Reglamento, la reforma tiene real peso cuando el impuesto causado es menor al anticipo, caso en el que la normativa acudiría a una presunción al suponer que el tributo asciende a un monto que puede resultar alejado de la realidad, gravando con Impuesto a la Renta ya no a los resultados efectivos del sujeto pasivo<sup>1</sup>, sino a una situación donde no existe

<sup>1</sup> La Ley de Régimen Tributario Interno indica:

**Art. 1.-** Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.

**Art. 2.-** Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

riqueza ni hechos que conduzcan directamente a tal supuesto. Por ejemplo, observando el cuadro detallado en el ejemplo (caso 1.2) un contribuyente que genere ingresos que causan un impuesto de 80.000 tendrá que pagar al final del ejercicio un saldo de 20.000; supongamos que hay otro contribuyente que en cambio genere ingresos cuyo impuesto causado asciende a 100.000, tendrá que pagar al final del ejercicio un saldo de 20.000, uno de los contribuyente generó más ingresos que el otro, pero por la aplicación del régimen ambos podrían pagar lo mismo.

#### b) CONTENIDO ESENCIAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD

El artículo 1 de la Constitución de la República del Ecuador establece: *“El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico”*, salta a la vista el carácter preponderante que cobra la Constitución dentro del esquema jurídico ecuatoriano como elemento fundamental que se direcciona a la justicia, teniendo entre sus auxiliares a la aplicación adecuada de los tributos.

A nuestro entender la justicia jamás puede perderse de vista, entre los principios rectores de la materia tributaria se echa mano de algunos que estando relacionados con aquella amerita ampliar un poco su alcance, de modo que vayamos definiendo el marco constitucional que la Administración Tributaria no puede eludir. Estando estrechamente ligados estos principios con los elementos brindados por la jurisprudencia y la doctrina, cotejaremos cada uno con la particular manera de calcular el anticipo del Impuesto a la Renta que prevé la Ley

---

*“Art. 4 Sujetos Pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales y extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.*

*Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, **pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.”** (la negrilla y el subrayado es nuestro).*

De igual manera el Art. 16 establece la base imponible al tenor siguiente:

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

de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.

La igualdad, como primer principio, se encuentra establecida en la Constitución al tenor siguiente:

**“Art. 11.-** *El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:*

- 1. Los derechos se podrán ejercer, promover y exigir de forma individual o colectiva ante las autoridades competentes; estas autoridades garantizarán su cumplimiento.*
- 2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.*

*Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación.*

*El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad”.*

**“Art. 66.-** *Se reconoce y garantizará a las personas:*

*(...)*

- 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.”*

La Constitución, en el Art. 300 contempla que *“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”*.

¿Tiene algo que ver la igualdad con la capacidad contributiva y estas con el régimen tributario? Lo veremos a continuación; si alguien pretende indicar que la capacidad contributiva no se encuentra prevista en nuestra normativa constitucional, tal afirmación debe ser desechada de plano, tal como se desprende de los acertados aportes que consideramos.

El maestro Víctor Uckmar propone sobre la temática planteada en esta sección que: *“La igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos: a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal. b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva de cada uno”*<sup>2</sup>

Sobre la generalidad y la progresividad, citamos lo indicado por el catedrático en Barcelona, José Juan Ferreiro Lapatza, al respecto: *“Tres principios, ligados íntimamente entre sí, se destacan por su difusión y aceptación en las Constituciones actuales respecto a dicho reparto o distribución: el principio de legalidad, el principio de igualdad y, como forma de entender la generalidad y la igualdad en este campo, el principio de capacidad, el cual, a su vez, apoya la progresividad de ciertos tributos como modo de configurar un sistema tributario progresivo”*<sup>3</sup>, siendo un elemento fundamental dentro de un esquema tributario progresivo, el propio profesor agrega que *“Para la aplicación efectiva de estos principios es necesario determinar, primero, quién tiene y quién no tiene capacidad*

---

<sup>2</sup> UCKMAR, Víctor; Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario, Temis, pag. 59.

<sup>3</sup> FERRERO LAPATZA, José; “Los Principios Constitucionales del orden tributario: la no confiscatoriedad”, en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”, Coordinadores: Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres; Editorial Abaco de Rodolfo Depalma; página 202.

*contributiva; determinar lo que la doctrina ha llamado capacidad contributiva absoluta, la capacidad para contribuir.(...) En segundo lugar, determinado ya quienes pueden y tienen que contribuir, es necesario fijar en qué medida tienen que tributar cada uno de ellos, de acuerdo con su capacidad contributiva relativa, esto es, con la medida de su capacidad”<sup>4</sup>*

Tal como indica el profesor Ramón Valdés Costa *“El criterio de la Capacidad Contributiva tiene dos posibilidades de aplicación. La primera se relaciona con el establecimiento del tributo y su imputación a los sujetos pasivos (...) La segunda posibilidad se relaciona con la cuantificación de la obligación impositiva a los efectos de mejor adecuarla al principio de igualdad en la ley”<sup>5</sup>.*

Sobre esta relación, el profesor Jarach indica: *“Jurídicamente, también hay una evolución de la doctrina, de la jurisprudencia e –inclusive- de la legislación, en particular de las cartas constitucionales. Esta evolución culmina con la identificación de igualdad con el principio de capacidad contributiva, concebida ésta como la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación”<sup>6</sup>*

Resaltamos la cita que efectúa el profesor colombiano Mauricio Plazas Vega de la Sentencia C-776 de 2003 de la Corte Constitucional de Colombia indicando que la progresividad: *“hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva”<sup>7</sup>.*

El profesor Jorge Bravo Cucci, afirma: *“La capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o si se quiere de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo y*

---

<sup>4</sup> Obra citada, página 202.

<sup>5</sup> VALDÉS COSTA, Ramón; Instituciones de Derecho Tributario, DePalma, pag. 447.

<sup>6</sup> JARACH, Dino; Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot, pag. 301

<sup>77</sup> Véase PLAZAS VEGA, Mauricio; Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo II, Temis, pag. 42

*el patrimonio*<sup>8</sup>

Entonces, la progresividad, la igualdad, la generalidad y la capacidad contributiva son principios muy vinculados, sin embargo nos concentraremos en el presente trabajo en la capacidad contributiva y la igualdad.

## PRESUNCIONES Y FICCIONES

Según los autores Navarrine y Asorey, existen diferencias prejurídicas y otras referidas al plano del intérprete (plano jurídico) entre presunciones y ficciones; nos concentraremos en el concepto que los autores sobre las primeras: *"Dentro de la diferenciación prejurídica entre los conceptos de ficción y presunción figura aquella según la cual la presunción siempre se basa en un hecho conocido de existencia cierta para el que se dispone de certeza jurídica, del cual se deriva la existencia de un hecho desconocido cuya factibilidad es muy probable por la relación natural que existe entre ambos, mientras que en la ficción, sobre la base de un hecho cierto, se otorga certeza jurídica a un hecho de existencia muy improbable o sencillamente falso"*<sup>9</sup>

A este respecto, es importante el criterio expuesto por Rodolfo Spisso: *"Del mismo modo no procede llevar adelante una ejecución por cobro de anticipos cuando de la declaración jurada surja que la obligación fiscal ha sido satisfecha íntegramente y el propio fisco no haya impugnado la declaración jurada presentada por el contribuyente. Capacidad efectiva y no meramente ficticia, verdad objetiva y no arbitrariedad y deslealtad procesal, principios que muchas veces son omitidos por un fiscalismo exacerbado"*<sup>10</sup>.

Partiendo de lo indicado, podemos concluir preliminarmente que existe un hecho conocido (costos y gastos, patrimonio, ingresos y activos) y en atención a ciertos porcentajes presumo que el Impuesto a la Renta debería ascender a una cantidad por ejemplo de 100.000.

---

<sup>8</sup> BRAVO CUCCI, JORGE; Fundamentos de Derecho Tributario, Grijley, pag. 140.

<sup>9</sup> NAVARRINE, Susana y otro; Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Depalma, pag. 9.

<sup>10</sup> SPISSO, Rodolfo; Derecho Constitucional Tributario; Abeledo Perrot, pag. 296.

### c) ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD

Por tanto, ¿cómo determinamos si una presunción o ficción resulta ser legítima o constitucional, de modo que la autoridad encargada de su aplicación no termine por cometer una franca inconstitucionalidad?

Como lo expone el Dr. Jorge Zavala Egas: “...los conflictos entre principios se presentan en dos situaciones: 1) En los juicios de inconstitucionalidad normativa, cuando una norma o medida pública protege determinado valor o bien jurídico, pero existen otros que resultan afectados por la misma norma o medida de poder público...”<sup>11</sup>, agregando que para este caso “la estructura de la ponderación implica el principio de proporcionalidad con sus tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto”, entendiendo que este conflicto se da al existir oposición entre actuaciones que persiguen fines legítimos desde el punto de vista constitucional, o siguiendo a palabras más calificadas, “En la ponderación, en efecto, hay siempre razones en pugna, intereses o bienes en conflicto, en suma, normas que nos suministran justificaciones diferentes a la hora de adoptar una decisión”<sup>12</sup>

En materia tributaria, tendríamos por ejemplo en la Constitución el artículo 83 incluye como deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y ecuatorianos: “1. Acatar y cumplir la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente.

7. Promover el bien común y anteponer el interés general al interés particular, conforme al buen vivir.

15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.”, y en el propio artículo 300 se contempla como principio la *suficiencia recaudatoria*.

---

<sup>11</sup> ZAVALA EGAS, Jorge; Derecho Constitucional, Neoconstitucionalismo y Argumentación Jurídica; Edilex S.A., pag. 383.

<sup>12</sup> PRIETO SANCHÍS, Luis; en Neoconstitucionalismo(s), Editorial Trota, Edición de Miguel Carbonell; pag. 137.

Entonces, tendríamos por una lado el deber de contribuir al estado y la suficiencia recaudatoria que debe existir entre los tributos y los gastos a solventar con estas; por otro tendríamos al principio de igualdad que implicaría gravar con los tributos a las conductas o hechos que sean reveladores de riqueza, así como la progresividad como característica tanto del sistema impositivo como de los impuestos en particular, gravando de mayor manera a las conductas reveladoras de mayor capacidad contributiva.

Agrega el profesor Zavala que teniendo en cuenta los intereses en conflicto se exige por tanto que *“la medida del poder público o conducta del particular que restringe o limita un derecho fundamental afectando al principio del que nace, debe ser idónea o adecuada a la consecución de la finalidad constitucional, debe ser coherente con el bien o con la finalidad por la cual existe”*<sup>13</sup> y que *“la proporcionalidad exige, además, que se acredite la necesidad de la limitación al derecho y que es la menos lesiva o gravosa entre las que se puede optar para conseguir la misma finalidad constitucional perseguida. Dicho de otra forma, si se puede alcanzar la realización de una finalidad constitucional optando entre una pluralidad de medidas y actuaciones, debe escogerse aquella que menos perjuicios cause mirando el caso desde la orilla del otro principio en contradicción”*<sup>14</sup>, esto es, se requiere como elementos dentro del juicio de proporcionalidad la calificación de idoneidad y necesidad de la limitación al derecho.

Evidentemente las presunciones son técnicas jurídicas utilizadas por el legislador, sin embargo tal aplicación no puede sacrificar de modo injustificado la igualdad y la capacidad contributiva necesarias para legitimar el tributo.

La propia Ley de Régimen Tributario Interno contempla en su artículo 23 la posibilidad de efectuar la determinación directa del impuesto a la Renta en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que

---

<sup>13</sup> Obra citada, pag. 384

<sup>14</sup> Obra citada, pag. 385



con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo; dispone también la ley que *“La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa(...)”*, determinación que se ejecute o bien en base a supuestos (como capital en la actividad, ingresos, etc), o en su defecto, por coeficientes establecidos por el Director General del Servicio de Rentas Internas según las respectivas actividades<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> **Art. 24.-** Criterios generales para la determinación presuntiva.- Cuando, según lo dispuesto en el artículo anterior, sea procedente la determinación presuntiva, ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio:

- 1.- El capital invertido en la explotación o actividad económica;
- 2.- El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable;
- 3.- Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares;
- 4.- Los gastos generales del sujeto pasivo;
- 5.- El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico;
- 6.- El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y,
- 7.- Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley.

Cuando el sujeto pasivo tuviere más de una actividad económica, la Administración Tributaria podrá aplicar al mismo tiempo las formas de determinación directa y presuntiva debiendo, una vez determinadas todas las fuentes, consolidar las bases imponibles y aplicar el impuesto correspondiente a la renta global.

Realizando el juicio de proporcionalidad, diríamos que la determinación presuntiva en base a supuestos o coeficientes es una medida idónea para que el sujeto pasivo cumpla con su deber de contribuir a la par que lo recaudados ingresará a las arcas del Estado. Como el contribuyente no cuenta con la debida contabilidad o sus documentos de soporte, la determinación directa (que es la que mejor atendería a la igualdad y la capacidad contributiva en los casos normales) resulta francamente imposible y su aplicación más bien puede ser perjudicial para el contribuyente auditado, por lo que la medida menos gravosa (sino la única posible para asegurar el cobro del impuesto) es realizar una determinación presuntiva, que como ya indicamos es una liquidación en función de supuestos. En este caso, la determinación presuntiva pasa favorablemente los primeros dos elementos del juicio de proporcionalidad<sup>16</sup>.

En cuanto al cobro del anticipo (como en el ejemplo 1.2 en el que el anticipo es mayor al tributo causado) resulta una medida aparentemente idónea para que se contribuya de conformidad con la ley y que exista una recaudación suficiente para solventar los egresos del estado; no ocurre lo mismo con la necesidad, dado que para que los contribuyentes cumplan con los tributos y se asegure que el estado garantice la suficiencia recaudatoria existen varias medidas, como establecer un adecuado régimen jurídico que posibilite una gestión tributaria eficaz con los respectivos controles eficientes de la liquidación de impuestos por parte de los contribuyentes (y por lo menos en este tema el régimen ecuatoriano es suficiente), realizar auditorias en cumplimiento de un adecuado plan, etc. Habiendo varias

---

**Art. 25.-** Determinación presuntiva por coeficientes.- Cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el artículo precedente, se aplicarán coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución que debe dictarse en los primeros días del mes de enero de cada año. Estos coeficientes se fijarán tomando como base el capital propio y ajeno que utilicen los sujetos pasivos, las informaciones que se obtengan de sujetos pasivos que operen en condiciones similares y otros indicadores que se estimen apropiados.

<sup>16</sup> La tercera parte del juicio de proporcionalidad desborda la temática principal de este breve artículo, por ello lo omitimos

medidas para conseguir los legítimos fines constitucionales (al menos dos), establecer un Impuesto a la Renta no en base a los resultados de la empresa sino partiendo de una presunción (la ley establece se pague un tributo mayor al que me correspondería de acuerdo a mi riqueza) no resulta en absoluto una medida necesaria para tales fines; existen otras medidas menos (e incluso nada) gravosas con intereses que corresponden a los principios constitucionales que juegan en contrario.

#### d) DOS PRONUNCIAMIENTOS EN LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA AMERICANA

Sobre la constitucionalidad de tributos que se apartan de la capacidad contributiva, destaca la reciente decisión de la Corte Suprema de la Nación Argentina, que en "Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento" se pronunció sobre la declaratoria de inconstitucionalidad art. 6 de la ley 25.063. IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA, indicando lo siguiente:

*“6º) Que sentado lo anterior, la cuestión objeto de controversia es, en lo esencial, determinar si ese modo de imposición, en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos en la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resulta inconstitucional*

*(...)*

*Sin embargo, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto —sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos— que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley.-*

15) Que, la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido.-

Según lo ha juzgado el a quo, esta última situación es la que se configura en el sub examine, y como se verá, este aspecto de la decisión es irrevisable por el Tribunal.-

(...)

16) Que, en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara.-

Por ello, oído el señor Procurador General de la Nación, se confirma la sentencia de fs. 268/269 vta., en cuanto ha sido materia de apelación. Sin costas en atención a que no ha mediado contestación del recurso extraordinario. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase”<sup>17</sup>

Mientras que en la vecina república de Perú, el Tribunal Constitucional de aquel país se ha pronunciado sobre las rentas ficticias, indicando lo siguiente:

“(...) la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición ; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados (...) demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva –que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación- obliga a que el legislador respete la estructura del tributo

---

<sup>17</sup> Fallo Disponible en la Web en: [www.salta.gov.ar](http://www.salta.gov.ar)

*y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta”.*<sup>18</sup>

Tomando en consideración lo expuesto, el denominado anticipo de impuesto a la renta se enfrenta a varios abismos prácticamente infranqueables, dado que se opondría radicalmente al concepto de renta recogido por nuestro legislador; la normativa y la recaudación de este rubro resultaría contraria al régimen constitucional tributario vigente en nuestro país, al calcular este pago en función no sólo de la suma aritmética de un porcentaje de ingresos y activos, sino también se debe agregar una porción del patrimonio y como cereza del pastel en lugar de restar la fracción que corresponde a los costos y gastos, estos son sumados de modo absurdo e inconstitucional a los primeros, es decir, los contribuyentes que cancelan el anticipo terminarían pagando una obligación en función de haber incurrido en costos y gastos (¿¿¿???) sin que encontremos ni una pizca de coherencia y justicia a este procedimiento, y oponiéndose abiertamente a la capacidad contributiva, enfrentándose a la progresividad, violaciones que por igual se configuran si el anticipo es exigido pese al saldo de crédito tributario que un contribuyente viene arrastrando de períodos anteriores, y si no se permite la exoneración o reducción en ciertos casos.

## **EL ANTICIPO Y LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN SENTIDO AMPLIO**

Si alguien desconociese la capacidad contributiva como elemento de igualdad el problema no ha terminado, es particularmente curiosa la manera en que las normas y las actuaciones administrativas pueden discriminar tan drásticamente a contribuyentes que se encuentran en situaciones iguales; así, en la Ley de Régimen Tributario Interno y en su reglamento encontramos que existe tratamiento diferenciado para las sociedades y personas obligadas a llevar contabilidad, que

---

<sup>18</sup> Sentencia No. 033-2004-AI/TC, en la obra citada de Jorge Bravo Cucci, página 148.

sólo pueden solicitar la devolución del anticipo mínimo cada trienio y no pueden solicitar reducción o exoneración del anticipo, mientras que las sociedades que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las personas naturales o sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad tienen derecho a la devolución y a la reducción o exoneración anual; francamente no encontramos un justificativo razonable para este discrimen, una razón más por la que el anticipo podría ser inconstitucional.

### **CONSECUENCIAS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ANTICIPO TAL COMO ESTA PREVISTO**

El artículo 3 de la Constitución de nuestro país manifiesta: “*Art. 3.- Son deberes primordiales del Estado:*

*1. Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en particular la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes”.*

El artículo 11 de la Constitución de la República dispone:

*“(…)3. Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte.*

*Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley.*

*Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento.*

*4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.*

*5. En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia.*

*6. Todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía.*

*7. El reconocimiento de los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos, no excluirá los demás derechos derivados de la dignidad de las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades, que sean necesarios para su pleno desenvolvimiento.*

*8. El contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva a través de las normas, la jurisprudencia y las políticas públicas. El Estado generará y garantizará las condiciones necesarias para su pleno reconocimiento y ejercicio.*

*Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos.*

*9. El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.(...)"*

En concordancia con estas normas, la propia Carta Política establece la aplicación de las normas constitucionales por sobre otras disposiciones de inferior jerarquía, al tenor siguiente:

*"Art. 424.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán*

*mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.*

*La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.*

*Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.*

*En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.”*

*La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.*

*Art. 426.- Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución.*

*Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente (...).”*



Si aceptamos que la manera en que está prevista la liquidación del anticipo y su efecto el cálculo del Impuesto a la Renta es opuesta a la Constitución, corresponde a los funcionarios aplicar la norma suprema, sin que pueda eludirse tal acatamiento, con el riesgo de afectar principios constitucionales, perjudicando ciertamente a los contribuyentes.

#### 4. RESULTADOS.

La capacidad contributiva constituye elemento presente en el principio de igualdad, que junto con los principios como los contemplados en el artículo 300 y 301 de la Constitución componen el marco regulatorio de la tributación en la Carta Magna.

La forma de calcular el anticipo prevista por la normativa vigente implica que un contribuyente pague tributos no en función de los resultados del giro ordinario de su negocio, sino en relación a una renta presunta.

No encontramos que el régimen de liquidación del anticipo prevista en el literal b del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno pase favorablemente el test de necesidad previsto dentro del juicio de proporcionalidad para sopesar la constitucionalidad de este tipo de actuaciones.

No existe una razón lógica para discriminar en cuanto a la reducción, exoneración o devolución del anticipo de impuesto a la renta a las sociedades y personas obligadas a llevar contabilidad.

Al tenor de lo indicado, todas las autoridades tienen la obligación de atender las disposiciones constitucionales, sin que se pueda en caso alguna alegar falta de competencia para tales efectos<sup>19</sup>, por tanto, bajo ningún supuesto resulta excusable la aplicación de la norma suprema.

---

<sup>19</sup> Así el profesor Néstor Pedro Sagüés indica “*Son aplicadores (operadores) de la constitución todos los sujetos habilitados por ella o por las reglas infraconstitucionales para efectivizarla*”, SAGÜÉS, Néstor; Manual de Derecho Constitucional, Astrea, pag. 47.

Teniendo en cuenta tales disposiciones, dentro del actual marco jurídico de nuestro país a las autoridades de toda índole les corresponde aplicar la norma suprema; entendemos que los funcionarios del Servicio de Rentas Internas deben analizar la constitucionalidad del anticipo y aplicar la norma constitucional si es que existiere conflicto entre ambas, de modo que el Ecuador sea realmente un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, tal como prevé la norma suprema.

## **5. RECOMENDACIONES.**

Fundamentalmente realizamos las siguientes recomendaciones:

- a) Que en los países que a través de sus instituciones educativas son miembros de la ALAFEC, se ponga en consideración de los foros de discusión este análisis sobre el impacto de las normas tributarias en el cumplimiento de los Principios Constitucionales, para evitar que con disposiciones normativas inferiores se limite el correcto ejercicio de los derechos.
- b) Que con el aval de la ALAFEC, se delegue a los ponentes para participar en la exposición de los resultados del estudio realizado en estas ponencias y expuestas en las jornadas organizadas por dicho organismos, de modo que los temas que han sido analizados sean difundidos y cuenten con respaldo del organismo y sean socializados.

## **BIBLIOGRAFÍA**

BRAVO CUCCI, JORGE; Fundamentos de Derecho Tributario, Grijley.

ECUADOR. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, Registro Oficial del 20 de octubre de 2008.

ECUADOR. LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. Registro Oficial del 14 de Julio de 2005.

ECUADOR, LEY NO. O, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de Octubre del 2009.

ECUADOR, REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, publicado en el Registro Oficial del 8 de junio de 2010.

Fallo “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento”  
Disponible en la Web en: [www.salta.gov.ar](http://www.salta.gov.ar)

FERRERO LAPATZA, José; “Los Principios Constitucionales del orden tributario: la no confiscatoriedad”, en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”, Coordinadores: Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres; Editorial Abaco de Rodolfo Depalma.

JRACH, Dino; Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot.

NAVARRINE, Susana y otro; Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Depalma.

PLAZAS VEGA, Mauricio; Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo II, Temis

PRIETO SANCHÍS, Luis; en Neoconstitucionalismo(s), Editorial Trota, Edición de Miguel Carbonell.

SAGÜÉS, Néstor; Manual de Derecho Constitucional, Astrea.  
[www.salta.gov.ar](http://www.salta.gov.ar)

SPISSO, Rodolfo; Derecho Constitucional Tributario; Abeledo Perrot.

UCKMAR, Víctor; Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario, Temis.

VALDÉS COSTA, Ramón; Instituciones de Derecho Tributario, DePalma.

ZAVALA EGAS, Jorge; Derecho Constitucional, Neoconstitucionalismo y Argumentación Jurídica; Edilex S.A..