UNIVERSIDAD POLITÉCNICA SALESIANA SEDE CUENCA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA

Tesis previa a la obtención del Título de Ingeniera en Contabilidad y Auditoría

EFECTOS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LOS BALANCES DE RESULTADOS DEL AÑO 2010 DE LOS DISTRIBUIDORES DE CEMENTO COMPARADOS CON LOS DISTRIBUIDORES DE COMBUSTIBLE

AUTORA: DIANA ALEXANDRA MEJIA SEGARRA

> DIRECTOR: ING. FERNANDO OYERVIDE

> CUENCA, 23 de enero del 2012

CERTIFICACION

Yo, Ing. Fernando Oyervide certifico que la presente tesis ha sido desarrollada por la Srta. Diana Alexandra Mejía Segarra bajo mi supervisión, conforme a todos los reglamentos estipulados por la Universidad Politécnica Salesiana y ha cumplido con todos los requisitos para su aprobación.

ING. FERNANDO OYERVIDE

DECLARATORIA

	desarrollados, exclusiva respo		conclusiones	del	presente
			Cuenca, enere	o 23	del 2012.
			DIA	ANA .	MEJIA S.

DEDICATORIA

Dedico cada esfuerzo volcado para la culminación de esta tesis, a Dios que me ha sabido proveer de las capacidades imprescindibles para que dicho esfuerzo sea fructífero.

La dedico además a la Virgen María, quien con su mediación ha procurado que lleguen hacia mí los dones necesarios para llevar a cabo este trabajo.

Y a mis padres queridos quienes han sido mi guía y mi apoyo, Germán y Carmen, y que a pesar de mis errores me han demostrado su amor.

Diana M.

AGRADECIMIENTO

Agradezco el poder culminar mis estudios universitarios a Dios, al haber estado junto a mí a lo largo de toda mi vida y más aún de mi vida universitaria, por haberme sostenido a través de este caminar, lleno de retos y sacrificios. Y a la Virgen María.

La culminación de mi carrera no pudiera haberse realizado tampoco sin el gran esfuerzo que han realizado mis padres por hacer de mí un ser humano de bien, no solo inculcándome siempre y a cada paso principios y valores, sino procurándome además una profesión.

Gracias a un gran amigo y profesor, al Doctor Carlos León Acosta, quien ha sabido confiar en mí, brindarme consejos y aportar con su valiosa ayuda para el presente trabajo.

Agradezco además a mi hermano Juan Diego quien ha tenido la paciencia y se ha dado el tiempo para ayudarme y que esta tesis pueda realizarse.

A mi director de tesis, el Ing. Fernando Oyervide, gracias por su entereza y comprensión.

No puedo olvidarme de mis grandes amigas con las cuales he compartido mi vida universitaria y que han estado para mí, no únicamente para resolver cuestiones de índole académica, sino problemas de vida, y quienes a pesar de las imperfecciones humanas han sabido ser amigas: gracias Anita y Mayra.

Diana M.

INDICE DE CONTENIDOS

<u>CERTIFICACION</u>	II
DECLARATORIA	
<u>DEDICATORIA</u>	. IV
AGRADECIMIENTO	V
INDICE DE CONTENIDOS	<u>.VI</u>
INDICE DE TABLASV	Ш
INTRODUCCION	X
1. GENERALIDADES DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA	<u> 1</u>
1.1 OBLIGACION TRIBUTARIA:	1
1.1.1 ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:	1
1.1.2 NACIMIENTO Y EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:	4
1.1.3 EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:	5
1.1.4 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:	6
1.2 EL IMPUESTO A LA RENTA:	8
1.2.1 CONCEPTO:	8
1.2.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA:	9

1.2.3 DECLARACIÓN Y PAGO: 16
1.3 CONCILIACION TRIBUTARIA:
1.4 EL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA 19
1.4.1 NATURALEZA JURIDICA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA:
1.4.2 EVOLUCION NORMATIVA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA:
1.4.3 ESTUDIO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA: 31
2. EL SECTOR DE LOS DISTRIBUIDORES DE CEMENTO Y DE COMBUSTIBLE Y EFECTOS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA 42 2.1 SECTOR DE COMBUSTIBLE:
2.1.1 LA INDUSTRIA Y COMERCIO HIDROCARBURIFERO EN ECUADOR: 42
2.1.2 ANÁLISIS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL SECTOR DE COMBUSTIBLE: 49
2.2 SECTOR DEL CEMENTO:
2.2.1 ANÁLISIS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL SECTOI DE CEMENTO:
2.3 ANALISIS DE LAS INCIDENCIAS DEL ANTICPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LOS BALANCES DE LOS DISTRIBUIDORES DE CEMENTO EN COMPARACION CON LOS DISTRIBUIDORES DE COMBUSTIBLE:

3. ANALISIS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU IMPACTO EN LOS
CONTRIBUYENTES ANALIZADOS:
3.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS:
3.1.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS RECOGIDOS EN LA CONSTITUCION POLÍTICA DE LA REPÚBLICA:
3.1.2 PRINCIPALES PRINCIPIOS TRIBUTARIOS RECOGIDOS EN LA DOCTRINA:
3.2 ANÁLISIS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA
3.3 ANÁLISIS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU IMPACTO EN LOS DISTRIBUIDORES DE COMBUSTIBLE Y CEMENTO:
CONCLUSIONES
INDICE DE TABLAS
Tabla 1.1 Excedente del Valor de las retenciones para el ejemplo citado15
Tabla 1.2 Excedente del Valor de las retenciones para el ejemplo citado35

Tabla 1.3 Ejemplo de Margen de Comercialización 39
Tabla 1.4 Ejemplo de aplicación de la fórmula del anticipo para contribuyentes obligados a llevar contabilidad
Tabla 1.5 Ejemplo de aplicación de la fórmula del anticipo para comercializadoras y distribuidoras de combustible
Tabla 2.1 Precios de Venta al público de combustible. Fuente: Decreto Nº 338, julio 2005
Tabla 2.2 Margen de comercialización de combustible. Fuente: Decreto Nº 338, julio 2005
Tabla 2.3 Volumen Promedio Mensual de Ventas para reducción del Anticipo de las Estaciones de Servicio de combustible. Fuente: Decreto Presidencial 420, R. O. No. 252, 06 de Agosto de 2010
Tabla 2.4 Volumen Promedio mensual de venta para reducción del Anticipo a la Comercializadoras de Combustible. Fuente: Decreto Presidencial 420, R. O. No. 252, 06 de Agosto de 2010
Tabla 2.5 Ejemplo de aplicación de la fórmula para calcular el Anticipo para comercializadoras y distribuidoras de combustible antes de la reforma52
Tabla 2.6 Ejemplo de aplicación de la fórmula para calcular el Anticipo para comercializadoras y distribuidoras de combustible según las reformas52
Tabla 2.7 Empresas de cemento en el Ecuador, plantas y ubicación. Fuente: Industrias Guapán
Tabla 2.8 excedente del Anticipo con relación a la Utilidad de una distribuidora de cemento

INTRODUCCION

En nuestro país, con el objetivo de combatir la evasión y la elusión fiscal y con el propósito de garantizar la equidad, igualdad y justicia en la redistribución de la riqueza, priorizando los impuestos directos y progresivos, el Anticipo del Impuesto a la Renta ha sido objeto de reformas; siendo las más significativas las realizadas desde el año 2007, convirtiéndose la última reforma realizada en el 2009 en la más controversial, en donde se estableció una nueva fórmula para el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta de sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, la misma que para su cálculo se basa en el patrimonio total, el total de costos y gastos deducibles, el activo total y el total de ingresos gravables.

Sin embargo los rubros utilizados para calcular el Anticipo de dichos contribuyentes, no revelan precisamente una utilidad o renta, lo que no sucedía antes de dicha reforma ya que la forma de cálculo se lo realizaba en base al 50% del Impuesto Causado menos el valor de las retenciones que le han sido efectuadas en el ejercicio económico anterior al de la declaración.

De ésta manera el Anticipo se ha constituido en un sistema de imposición a la renta de modo presuntivo, debido a que toda sociedad, persona natural y sucesión indivisa obligada a llevar contabilidad que posea activos productivos, patrimonio y un estado de resultados en movimiento, debe liquidar el impuesto independientemente de los resultados que arroje sus balances porque presuntivamente dichos estados financieros reflejan que ha obtenido utilidad tributaria.

Pero dentro de estos contribuyentes a los cuales influye el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta existen sectores a los cuales la afección de estas reformas al Anticipo es mayor que en otros, como lo es el caso de quienes se encargan de la distribución y comercialización de bienes, siendo el caso concreto y objeto de estudio de esta tesis los distribuidores de cemento y los de combustibles, siendo que los distribuidores de combustible cuentan con un trato distinto al momento de calcular su Anticipo con relación a los distribuidores de cemento, y por ende obtienen una

significativa diferencia en los montos de pago de dicho valor y por consiguiente impactos distintos.

Una de las consecuencias que deberán enfrentar los contribuyentes por consecuencia de la última reforma del cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta, es que en el evento que pague un anticipo del Impuesto a la Renta significativo que supere el valor del impuesto causado, no tendrá derecho a reclamar el excedente; de ésta manera, el anticipo se constituye en un pago mínimo e irrevocable del Impuesto a la Renta.

Considerando la trascendencia que representa el tema del Anticipo de Impuesto a la Renta para los sectores de cemento y combustible, el tema elegido para esta investigación tiene como finalidad analizar su impacto en los Distribuidores de Cemento y de Combustible.

CAPITULO I

1. GENERALIDADES DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Para iniciar el estudio del Anticipo del Impuesto a la Renta partiremos de un análisis general del origen de este impuesto, es decir; desde la obligación tributaria.

1.1 OBLIGACION TRIBUTARIA:

La obligación tributaria no es más que un vínculo jurídico personal, que existe entre el Estado como ente acreedor del tributo; que para el presente estudio dicho tributo es el Impuesto a la Renta, y los contribuyentes o responsables como las personas que deben satisfacer esta obligación, una vez que se ha producido el hecho generador.

1.1.1 ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

Los elementos que conforman la obligación tributaria son: el hecho generador, los sujetos tributarios, la base imponible y la cuantía del tributo.

1.1.1.1 HECHO GENERADOR:

El hecho generador es el presupuesto que la ley establece para configurar los tributos, es decir un supuesto anticipado de un hecho.

Para tener una idea más clara con respecto a qué consiste el hecho generador procederé a explicarlo a través de un ejemplo.

El Impuesto a la Renta grava la obtención de una renta global, por lo tanto el hecho generador de este impuesto es el supuesto de que una persona, obtenga un ingreso o

1

renta, que una vez que la persona efectivamente lo obtenga se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

1.1.1.2 SUJETOS TRIBUTARIOS:

El Código Tributario prevé dos tipos de sujetos dentro de la relación jurídica tributaria:

1.1.1.2.1SUJETO ACTIVO:

Generalmente el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ya que la obligación tributaria es consecuencia del ejercicio del poder tributario.

1.1.1.2.2SUJETO PASIVO:

El sujeto pasivo es la persona natural o jurídica obligada a cumplir con la prestación tributaria, puede ser como contribuyente o como responsable.

1.1.1.2.2.1 SUJETO PASIVO COMO CONTRIBUYENTE:

El contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley obliga la prestación tributaria una vez que se ha verificado el hecho generador.

1.1.1.2.2.2 SUJETO PASIVO COMO RESPONSABLE:

Es responsable quien sin tener calidad de contribuyente debe según la ley cumplir con las obligaciones atribuidas a dicha persona.

El responsable puede ser responsable por representación, responsable adquirente o sucesor, y otros responsables.

1.1.1.2.2.2.1 RESPONSABLE POR REPRESENTACION:

Los responsables por representación son:

- Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces;
- Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida;
- Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;
- Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y,
- Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente¹.

1.1.1.2.2.2.2 RESPONSABLE COMO ADQUIRIENTE O SUCESOR:

Como adquiriente o sucesor son responsables los siguientes:

	Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a
dichas	propiedades.
	Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que
se enci	uentren adeudando quien transfiere el dominio del negocio o empresa.
	Las sociedades que sustituyan a otras, encargándose del activo y del
pasivo	, en todo o en parte.
	Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por quien
los cau	ase; y,

¹Art. 27, *Código Tributario Interno*, R.O.28, 14 de Junio del 2005

Los donatarios y los sucesores a título singular, en razón de los tributos adeudados por el donante o causante que correspondan a los bienes legados o donados.

1.1.1.2.2.2.3 OTROS RESPONSABLES:

Además de los ya citados existen otros responsables:

- Los agentes de retención, esto es las personas naturales o jurídicas que retengan tributos por ley.
- Los agentes de percepción, es decir las personas naturales o jurídicas que obligadas por la ley recauden tributos y lo entreguen al sujeto activo.

1.1.1.3 BASE IMPONIBLE:

Otro de los elementos de la obligación tributaria lo conforma la base imponible la cual se refiere al valor sobre el cual se va a realizar el cálculo del tributo a pagarse.

1.1.1.4 CUANTIA DEL TRIBUTO:

El elemento que corresponde a la cuantía del tributo se refiere al valor que deberá pagarse por concepto del tributo.

1.1.2 NACIMIENTO Y EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

Una vez identificada la obligación tributaria y establecidos sus elementos se procederá a establecer el origen de la obligación tributaria, la misma que nace cuando se cumple el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo, es decir, en el momento en que se produce el hecho generador establecido en la ley.

Así mismo la obligación tributaria es exigible en los siguientes momentos:

Cuando la ley señala expresamente la fecha para exigir la obligación

tributaria.

> Si la liquidación debe efectuarla el contribuyente o responsable, la obligación

tributaria será exigible desde el vencimiento del plazo fijado.

Si la liquidación debe efectuar la Administración Tributaria, será exigible

desde el día siguiente al de su notificación.

1.1.3 EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

Ahora bien, así como la obligación tributaria tiene su origen o nacimiento, también existen modos para extinguir dicha obligación, estos modos están señalados por el Código Tributario, y son:

- 1. Solución o pago;
- 2. Compensación;
- 3. Confusión;
- 4. Remisión; y,
- 5. Prescripción

1.1.3.1 SOLUCION O PAGO:

La solución o pago efectivo es la prestación de lo que se debe; es decir, en este caso, la entrega que hace el sujeto pasivo de una determinada cantidad de dinero al sujeto activo.

1.1.3.2 COMPENSACION:

Esta forma de extinción de las deudas tributarias consiste en compensar tributos pagados en exceso o indebidamente una vez que sean reconocidos por la Autoridad Administrativa competente.

1.1.3.3 CONFUSION:

Es un modo de extinguir obligaciones, cuando concurren en la misma persona las calidades de acreedor y deudor, extinguiéndose la deuda.

1.1.3.4 REMISION:

Consiste en condonar las deudas tributarias, de acuerdo a una ley expresa y según los términos de la misma.

1.1.3.5 PRESCRIPCION:

La prescripción en cuanto a la obligación y la acción de cobro de las deudas tributarias tienen un plazo de cinco años, que una vez cumplidos desde la fecha de exigibilidad extinguen la obligación y la acción de cobro, y siete años desde que se debió presentar la declaración que corresponda.

1.1.4 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

La determinación es el acto o conjunto de actos, que provienen de los sujetos pasivos o de la administración tributaria, para determinar la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía de un tributo.

La determinación tiene finalidades muy concretas como son el establecer:

- a) la existencia del hecho generador;
- b) la base imponible y la cuantía del tributo;
- c) el sujeto pasivo de la obligación.

1.1.4.1 SISTEMAS DE DETERMINACIÓN:

Para determinar la obligación tributaria existen tres modos:

□ Por parte del Sujeto
 □ Del Sujeto
 Activo
 □ Determinación
 Mixta

1.1.4.1.1 DETERMINACION POR EL SUJETO PASIVO:

Según este sistema, una vez que se ha configurado el hecho generador, el propio sujeto pasivo realiza la determinación de la obligación tributaria, mediante su correspondiente declaración.

Todos los sujetos pasivos, es decir, los contribuyentes o responsables, están obligados a realizar y presentar sus declaraciones de impuestos y para ello existen formularios específicos para cada caso. Sin embargo existen casos en que las respectivas leyes establecen ciertas excepciones.

1.1.4.1.2 DETERMINACION DEL SUJETO ACTIVO:

La determinación activa de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración tributaria, tendientes a establecer, la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo y el sujeto pasivo de la obligación.

Este sistema de determinación en sí persigue los mismos fines que la realizada por el sujeto pasivo; pero es mucho más amplia, abarca actividades de verificación, complementación y enmienda de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, e inclusive llega hasta la composición del tributo

cuando se ha realizado un hecho imponible.

1.1.4.1.3 DETERMINACION MIXTA:

Es aquella determinación realizada por la administración en base a los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, los cuales quedan vinculados por dichos datos, para todos los efectos.

1.2 EL IMPUESTO A LA RENTA:

Una vez realizado un análisis en forma general de la obligación tributaria, empezaremos el estudio de un tributo específico como es el Impuesto a la Renta del cual se deriva el Anticipo a la Renta objeto de la presente tesis.

1.2.1 CONCEPTO:

Este impuesto grava a la renta global obtenida por las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras, conforme a las disposiciones de la ley.

En forma simple se podría definir a la renta como los ingresos que constituyan utilidades o los beneficios que rindan una actividad y además todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban.

Sin embargo para efectos de este impuesto la Ley de Régimen Tributario Interno considera renta a:

- 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 la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.²

²Art. 2, Ley de Régimen Tributario Interno, R.O. 94, 23 de diciembre del 2009.

1.2.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA:

El Impuesto a la Renta por ser una obligación tributaria también está conformado por elementos; los cuales son:

1.2.2.1 HECHO GENERADOR:

El hecho generador consiste en la obtención de ingresos gravados con el impuesto.

1.2.2.2 SUJETOS TRIBUTARIOS:

Los sujetos tributarios del Impuesto a la Renta son:

1.2.2.2.1 SUJETO ACTIVO:

El sujeto activo del Impuesto a la Renta es el Estado, y es administrado por el Servicio de Rentas Internas.

1.2.2.2.2 SUJETO PASIVO:

Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta lo conforman las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, que obtengan ingresos gravados.

1.2.2.3 BASE IMPONIBLE:

En general, la base imponible del Impuesto a la Renta está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, gravados con el impuesto (excepto ingresos exentos), menos devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos.

Para poder definir los ingresos a los que se refiere la base imponible señalaré a continuación los ingresos de fuente ecuatoriana establecidos por la Ley de Régimen Tributario Interno:

- 1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano;
- 2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior,
- 3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;
- 4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;
- 5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;
- 6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador;
- 7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;
- 8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;

- 9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,
- 10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

Hay que considerar además que existen ciertos ingresos exonerados para los fines de determinación y liquidación del Impuesto a la Renta y son los siguientes:

- 1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del Impuesto a la Renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras,
- 2.- Los obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas;
- 3.- Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales;
- 4.- Los de los estados extranjeros y organismos internacionales, generados por los bienes que posean en el país;
- 5.- Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas;
- 6.- Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país;
- 7.- Los que perciban los beneficiarios del IESS, ISSFA y del ISSPOL; y, los pensionistas del Estado;
- 8.- Los percibidos por los institutos de educación superior estatales,
- 9.- Los provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría;

10.- Los viáticos que se conceden a los funcionarios y empleados de las instituciones del Estado; los gastos de viaje, hospedaje y alimentación, que reciban los funcionarios, empleados y trabajadores del sector privado; las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones; las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, los obtenidos por los trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo;

11.- Los obtenidos por discapacitados;

- 12.- Los provenientes de inversiones no monetarias efectuadas por sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos;
- 13.- Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones.
- 14.- Los ingresos que obtengan los fideicomisos mercantiles.
- 14.1.- Los rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades;
- 15.- Las indemnizaciones que se perciban por seguros;
- 16. Los intereses pagados por trabajadores por concepto de préstamos realizados por la sociedad empleadora para que el trabajador adquiera acciones o participaciones de dicha empleadora;
- 17. La Compensación Económica para el salario digno.
- 18. Los ingresos percibidos por las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria.
- 19.- Los excedentes percibidos por los miembros de las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria, conforme las definiciones del numeral anterior.

Por otra parte; para poder determinar la base imponible sujeta al Impuesto a la Renta se deberá deducir los gastos que se efectúen con el objetivo de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana no exentos.

Estas deducciones corresponden a las siguientes:

- 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta,
- 2.- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio,
- 3.- Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso,
- 4.- Las primas de seguros devengados en el ejercicio impositivo que cubran riesgos personales de los trabajadores y sobre los bienes que integran la actividad generadora del ingreso gravable,
- 5.- Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso,
- 6.- Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso,
- 7.- La depreciación y amortización,
- 8.- La amortización de las pérdidas,
- 9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo,
- 10.- Las sumas que las empresas de seguros y reaseguros destinen a formar reservas matemáticas u otras dedicadas a cubrir riesgos en curso y otros similares,

- 11.- Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio,
- 12.- El Impuesto a la Renta y los aportes personales al seguro social obligatorio o privado que asuma el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para él,
- 13.- La totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales,
- 14.- Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio,
- 15.- Las erogaciones en especie o servicios a favor de directivos, funcionarios, empleados y trabajadores,
- 16.- Las personas naturales podrán deducir, hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de Impuesto a la Renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA e ICE, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente,
- 17.- Para el cálculo del Impuesto a la Renta, durante el plazo de 5 años, las medianas empresas, tendrán derecho a la deducción del 100% adicional de los gastos incurridos en los siguientes rubros:
- 1. Capacitación técnica dirigida a investigación, desarrollo e innovación tecnológica, que mejore la productividad,
- 2. Gastos en la mejora de la productividad,
- 3. Gastos de viaje, estadía y promoción comercial para el acceso a mercados internacionales.

1.2.2.4 CUANTIA:

Para establecer la cuantía del Impuesto a la Renta a liquidar se procederá de acuerdo a cada caso; así:

☐ Personas Naturales y sucesiones indivisas: se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla de ingresos:

Fracción	Exceso	Impuesto	%
		Fracción	Impuesto
Básica	Hasta	Básica	Fracción
			Excedente
-	9.210	-	0%
9.210	11.730	0	5%
11.730	14.670	126	10%
14.670	17.610	420	12%
17.610	35.210	773	15%
35.210	52.810	3.413	20%
52.810	70.420	6.933	25%
70.420	93.890	11.335	30%
93.890	En	18.376	35%
	adelante		

Tabla 1.1 Ingreso mensual gravable del impuesto a la renta 2011. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, R.O. 94, 23 de diciembre del 2009.

□ Sociedades: estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y dos por ciento (22%) sobre su base imponible.

1.2.3 DECLARACIÓN Y PAGO:

Para realizar la declaración y pago del Impuesto a la Renta lo deben realizar los sujetos pasivos en la forma y contenido que defina el Director General del Servicio de Rentas Internas.

Los plazos establecidos para declarar y pagar serán:

Sociedades: el plazo se inicia el 1 de febrero del año siguiente al que corresponda la declaración y vence en las siguientes fechas, según el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes (RUC) de la sociedad como se presenta en la siguiente tabla:

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

1	10 de abril
2	12 de abril
3	14 de abril
4	16 de abril
5	18 de abril
6	20 de abril
7	22 de abril
8	24 de abril
9	26 de abril
0	28 de abril

✓ Personas naturales y sucesiones indivisas: el plazo para la declaración se inicia el 1 de febrero del año inmediato siguiente al que corresponde la declaración y vence en las siguientes fechas, según el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes (RUC) del declarante, cédula de identidad o pasaporte, según el caso:

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

1	10 de marzo
2	12 de marzo
3	14 de marzo
4	16 de marzo
5	18 de marzo
6	20 de marzo
7	22 de marzo
8	24 de marzo
9	26 de marzo
0	28 de marzo

Existen ciertos contribuyentes que no están obligados a presentar declaraciones de Impuesto a la Renta, y estos son:

- 1. Los contribuyentes domiciliados en el exterior, que no tengan representante en el país, y que exclusivamente tengan ingresos cuyo Impuesto a la Renta sea de forma íntegra retenido en la fuente o se encuentren exentos.
- 2. Las personas naturales que tengan ingresos brutos gravados que no excedan de la fracción básica no gravada para el cálculo del Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas.
- 3. Los trabajadores que perciban ingresos únicamente en relación de dependencia de un solo empleador que no utilicen sus gastos personales para deducir su base imponible de Impuesto a la Renta.
- 4. Las Instituciones del Estado.
- 5. Los organismos internacionales, las misiones diplomáticas y consulares, ni sus miembros.

6. Los contribuyentes inscritos en el Régimen Impositivo Simplificado, por el tiempo en el que se encuentren dentro de éste.

Las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, únicamente presentarán declaraciones de carácter informativo.

Por lo tanto, deberán presentar declaraciones de este impuesto todos los demás contribuyentes.

1.3 CONCILIACION TRIBUTARIA:

Para aplicar la tarifa del Impuesto a la Renta que nos dará como resultado el valor del tributo a pagar; primero debemos establecer la base imponible sobre la cual se aplicará dicha tarifa, por lo que tanto las sociedades como las personas naturales obligadas a llevar contabilidad deben proceder a realizar ciertos ajustes necesarios en la conciliación tributaria la cual se puede definir básicamente como una modificación de la utilidad o pérdida líquida del ejercicio en razón a las siguientes operaciones:

- 1. Restar la participación laboral en las utilidades de las empresas, correspondientes a los trabajadores.
- 2. Restar el valor total de ingresos exentos o no gravados;
- 3. Sumar los gastos no deducibles.
- 4. Sumar el ajuste a los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos.
- 5. Sumar el 15% de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos.
- Restar la amortización de las pérdidas establecidas con la conciliación tributaria de años anteriores.
- 7. Restar cualquier otra deducción establecida por ley.

- 8. Sumar el valor del ajuste realizado por la aplicación del principio de plena competencia.
- 9. Restar el incremento neto de empleos
- 10. Restar el pago a trabajadores discapacitados o que tengan cónyuge o hijos con discapacidad.
- 11. Restar los gastos personales en el caso de que sea persona natural.

Luego de realizar las operaciones anteriores; el resultado obtenido constituye la utilidad gravable.

- 12. En el caso de empresas medianas se debe restar el 100% adicional de los gastos de capacitación.
- 13. Restar el 100% adicional de la depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías, y otros gastos, que sean destinados a implementar mecanismos de producción más limpia, de generación de energía de fuente renovable o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a reducir emisiones de gases de efecto invernadero.

1.4 EL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Una vez analizado el Impuesto a la Renta en una forma muy general, procederé a realizar un estudio más profundo en cuanto al centro de la presente tesis que es el Anticipo del Impuesto a la Renta.

1.4.1 NATURALEZA JURIDICA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA:

Para conocer un poco más a fondo sobre el Anticipo del Impuesto a la Renta como tal, es necesario conocer su naturaleza jurídica, y para ello citaré varios conceptos de

anticipos impositivos de diferentes autores para tener un enfoque más completo. Así tenemos por ejemplo al profesor argentino Arístides Corti quien define a los anticipos impositivos como "cuotas de un presunto impuesto futuro; que además configuran una institución jurídica presentada como una obligación de ciertos sujetos pasivos a cumplir antes de perfeccionarse el hecho imponible, manifestando el evidente surgimiento de la obligación con antelación al nacimiento de la deuda tributaria propiamente dicha."³

Otra observación teórica de gran importancia sobre este tema, es la que hace Pont (1993), quien define a los anticipos como:

El pago fraccionado en sentido impropio como el relativo a los diversos mecanismos previstos en las leyes de varios tributos tendentes a la anticipación de los ingresos tributarios. Además Pont agrega que: el sistema de anticipos no toma suficientemente en cuenta, al menos dos argumentos fundamentales: a) que no puede exigirse el cumplimiento de una obligación que todavía no ha nacido; y b) que la recaudación de los tributos está, como toda la actuación administrativa, sometida al imperio de la Ley.⁴

Giuliani Fonrouge autor argentino, quien ha realizado importantes aportes en cuanto a la ciencia jurídica en el ámbito tributario, refiere en su libro Derecho Financiero que a pesar de que la obligación tributaria tiene que ser cumplida totalmente, la administración tiene la facultad de exigir ingresos, en el caso de los anticipos de impuestos a vencer y en el de impuestos vencidos. Pero solo por razones de recaudación mas no por razones jurídicas. Y que el anticipo no es discutible constitucionalmente puesto que son importes que corresponden a un impuesto, que proceden de la misma naturaleza y que deben considerarse al momento de la determinación definitiva del impuesto al que corresponda, sin tener el carácter de irrevocable del pago, lo que solo se da al momento de presentarse la liquidación final.

_

³ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ma. edición, ampliada y actualizada Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001

⁴ PONT, Clement., El Pago Fraccionado de los Tributos, Editores Marcial Pons, Madrid, 1993

Además este mismo autor, complementa la doctrina tributaria, citando ciertas características y efectos del anticipo, que permiten establecer propiedades, que son muy útiles para entender mejor la naturaleza jurídica de los anticipos:

- 1. Son ingresos a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda.
- 2. No revisten el carácter irrevocable del pago;
- 3. El pago del tributo y el ingreso de los anticipos constituyen obligaciones independientes con individualidad y fecha de vencimiento propios;
- 4. Su falta de ingreso determina la aplicación de intereses y de sanciones, y actualmente los hace pasibles de la agravación por actualización monetaria del importe respectivo;
- 5. Son exigibles por la vía ejecutiva que autoriza la ley.⁵

Un importante autor ecuatoriano y miembro del Tribunal Distrital de lo Fiscal de Cuenca, el Dr. Rodrigo Patiño Ledesma considera que: "El sustento de esta modalidad de cobro parcial y anticipado, se basa en la presunción legal, respecto a que, la renta global que percibirá el contribuyente en el ejercicio posterior será por lo menos igual a la obtenida y pagada en el anterior".⁶

Por otra parte Juan José Ferreiro Lapatza señala que: "La obligación de pago anticipado se diferencia de la obligación tributaria por su carácter accesorio y no definitivo. De tal modo que la cantidad ingresada debe ser devuelta al sujeto pasivo si el hecho imponible no llega a realizarse".⁷

Por lo citado anteriormente podemos concluir que el Anticipo del Impuesto a la Renta no debería ser en sí un tributo, sino una cantidad que el Estado exige con relación de un presunto tributo que en este caso es el Impuesto a la Renta el cual se devengará a futuro, por lo tanto su configuración debe corresponder con la incidencia de este impuesto; es decir, con el hecho de obtener o generar renta.

Además se puede deducir que el pago anticipado de impuestos es un mecanismo utilizado por los Estados para obtener recursos permanentes, antes de que se cumpla

⁵GIULIANI FONROUGE, Carlos M, *Derecho Financiero*, 6^{ta} edición, vol. 1, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, pp. 584-585.

⁶PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Tomo I, 1a Edición, Preimprenta UTPL, Loja, 2004, p. 125
⁷FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 19.edición modificada y puesta al día, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1997 p. 354

el ejercicio impositivo en el cual debe pagarse el tributo; técnicamente, constituye un medio por el cual se permite al Estado obtener un importe anticipado del impuesto que se llegará a generar al final de un ejercicio fiscal, y que, dentro del sistema tributario ecuatoriano, se lo calcula para el caso del Impuesto a la Renta, en virtud de los resultados obtenidos en el ejercicio económico anterior.

Este sistema se encontraba regulado en el Ecuador, tal y como la teoría tributaria establece, hasta el año 2007, pero esta figura tributaria ha sufrido una evolución normativa que convierte al anticipo en un pago irrevocable, rompiendo la técnica jurídica tributaria y generando un impacto actual en los sectores que obtienen utilidades por volumen de ventas pero sujetas a diferentes condiciones.

Con esta figura tributaria se presume que el sujeto pasivo generará renta, pero puede darse el caso que no sea así y de acuerdo a nuestra normativa jurídica si no hay hecho generador el anticipo debe ser devuelto pero nuestra legislación en la actualidad como lo veremos posteriormente ha cambiado, haciendo del anticipo un pago definitivo por lo que se puede ver claramente que el Estado con la intención de incrementar su recaudación, disfraza al anticipo para convertirlo en tributo.

El problema radica en que más de un contribuyente, en la práctica no tendrá la capacidad económica para satisfacer estas obligaciones tributarias, puesto que puede suceder de que el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta sea mayor al valor del Impuesto a la Renta Causado durante el ejercicio impositivo y consecuentemente no tenga derecho a reclamar el excedente; escenario que en algunos casos, podría afectar el patrimonio de los contribuyentes que con el afán de cumplir dichas obligaciones tengan que sacrificar su capital; perjudicando un principio elemental en materia tributaria, que es el de capacidad contributiva, el cual forma parte fundamental del principio de equidad; además si se toma en cuenta que en dicho caso el contribuyente debe deshacerse de parte de su patrimonio para cumplir con sus obligaciones con el Fisco, se estaría incumpliendo otro principio constitucional que es el de no confiscatoriedad.

1.4.2 EVOLUCION NORMATIVA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA:

En cuanto a la normativa del Anticipo del Impuesto a la Renta existen varias reformas, sin embargo para el presente estudio se tomará en cuenta desde la reforma realizada desde el 2004. Así tenemos que hasta la declaración del ejercicio fiscal 2007 y según el Art. 41 del Capítulo IX del Registro Oficial 463 de 17 de noviembre del 2004 el trato del anticipo a la renta era el siguiente:

Las personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, las sociedades, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, las empresas con contratos de exploración y explotación de hidrocarburos y las empresas del sector público, sujetas al pago del Impuesto a la Renta, debían determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente en 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 haya sido practicadas en el mismo. Esto es, se utilizaba la siguiente fórmula:

Anticipo = (50% IRC - Retenciones)

Podemos sintetizar que:

Para el cálculo de este anticipo se usaba los datos del año anterior.
Se pagaba en dos cuotas Julio y Septiembre.
Este anticipo se constituía en crédito para la declaración del año cuyo
pago anticipe.
Si el anticipo era mayor al Impuesto a la Renta Causado, había la
posibilidad de pedir la devolución de ese pago anticipado.

La reforma introducida con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 3er suplemento No. 242 de 29 de diciembre de 2007, introduce cambios importantes en cuanto a las tasas marginales, a

los acrecimientos por efecto de herencias legados y donaciones y efectúa ciertas reformas tendientes a obtener un control adecuado de las prácticas evasivas.

En cuanto al cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta se realizó la siguiente reforma:

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 y las empresas públicas sujetas al pago del Impuesto a la Renta debían pagar por concepto de Anticipo de Impuesto a la Renta 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;

Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, debían elegir una de las siguientes opciones, la que sea mayor, para constituirla como valor del Anticipo:

- 1.- Un valor equivalente al 50% del Impuesto a la Renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo o,
- 2.- Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:
- \checkmark 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,
- \checkmark El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y
- ✓ El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del Impuesto a la Renta.

En todos los casos, para determinar el valor del anticipo se deducían las retenciones en la fuente que le hayan sido practicadas al contribuyente en el ejercicio impositivo anterior. Este resultado constituía el anticipo mínimo. Si no existía Impuesto a la Renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente era inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tenía derecho a presentar reclamo de pago indebido o la correspondiente solicitud de pago en exceso, de la parte que exceda al anticipo mínimo. El anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del Impuesto a la Renta podía ser utilizado sólo por el mismo contribuyente que lo pagó, como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado en los cinco ejercicios fiscales posteriores a aquel en que se realizó el pago.

Entonces para la declaración del ejercicio fiscal 2008 la diferencia con la declaración el ejercicio fiscal 2007 consiste en el uso de dos fórmulas:

a) Anticipo = (50% IRC - Retenciones)

b) Anticipo = (0.2% del patrimonio total + 0.2% del total de costos y gastos + 0.4% del activo total +0.4% del total de ingresos gravables) – retenciones

Luego del cálculo de estas dos fórmulas se escogía la de mayor cuantía para el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta.

Las características de esta reforma son:

- ✓ Para calcular el anticipo se usaba los datos del año anterior.
- ✓ El pago se realizaba en dos cuotas Julio y Septiembre.
- ✓ Se constituía en crédito para la declaración del año cuyo pago anticipe.
- Si el anticipo era mayor al Impuesto a la Renta Causado tenía derecho a utilizar el pago del anticipo mínimo, como crédito tributario, hasta por 5 años, pero si esta no lo utiliza en este lapso, se constituía como pago definitivo.

Para la declaración del ejercicio fiscal 2009 se utilizaba las mismas fórmulas utilizadas para el ejercicio fiscal 2008 solo que:

Si no existía Impuesto a la Renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente era inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tenía

derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso. El Servicio de Rentas Internas disponía la devolución de lo indebido o excesivamente pagado ordenando la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva, disgregando en otra nota de crédito lo que corresponda al anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del Impuesto a la Renta, la cual era libremente negociable en cualquier tiempo, sin embargo solo era redimible por terceros en el plazo de cinco años contados desde la fecha de presentación de la declaración de la que se establecía que el pago fue excesivo; ésta nota de crédito podía ser utilizada por el primer beneficiario, antes del plazo de cinco años, solo para el pago del Impuesto a la Renta. Para establecer los valores a devolverse, en caso de pago en exceso o indebido, al impuesto causado, de haberlo, se imputaba primero el anticipo mínimo pagado.

Para la declaración del ejercicio fiscal 2010, en el Art.13 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el R.O. #94, de diciembre 23 de 2009, se estipula que se debe utilizar una fórmula según el tipo de contribuyente:

a) No obligados a llevar contabilidad:

b) Obligados a llevar contabilidad:

Anticipo = (0.2% del patrimonio total + 0.2% del total de costos y gastos + 0.4%del activo total +0.4% del total de ingresos gravables)

En la segunda fórmula no se realiza la disminución de las retenciones.

Esta reforma que es la más reciente tiene las siguientes características:

- El anticipo que en la actualidad se paga constituye un pago definitivo
- Para calcular el anticipo se deben usar los datos del año anterior.

- El pago se realiza en dos cuotas iguales en Julio y Septiembre, y la diferencia se liquidará en conjunto con la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en curso.
- El anticipo pagado constituye crédito para la declaración del año cuyo pago anticipe.

Se puede observar que para el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta se realiza un tratamiento diferente entre los contribuyentes obligados y los no obligados a llevar contabilidad. Entonces es preciso definir que contribuyentes están obligados por ley a llevar contabilidad.

Están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto a la renta todas las sociedades. También las personas naturales y sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al 10. de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y gastos anuales, hayan sido superiores a USD 80.000, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.

También están obligados a llevar contabilidad quienes realicen actividades de exportación de bienes, independientemente de los límites establecidos.

Para las personas naturales que se dediquen al arrendamiento de bienes inmuebles, no se considerará el límite del capital propio.

Las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos anteriormente, al igual que los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible.

Para una mejor aplicación de las fórmulas anteriores, definiré los elementos que conforman dichas fórmulas:

PATRIMONIO:

El patrimonio es un conjunto de relaciones jurídicas, activas y pasivas (derechos y obligaciones), con utilidad y estimación económica.

Para el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta se debe incluir todos los elementos que constituyen el patrimonio tales como:

CAPITAL

SUSCRITO:

Es el valor del capital que los socios o accionistas se han comprometido en pagar o aportar de acuerdo a la escritura social.

□ CAPITAL

PAGADO:

Es el capital que al momento de la constitución de la sociedad deben pagar los socios y que al momento de la constitución puede contar la empresa.

RESERVAS:

Desde una perspectiva amplia las reservas son beneficios obtenidos por una empresa los cuales se no se han distribuido entre sus propietarios sino que se han ido acumulando con el objeto de fortalecer el patrimonio de la misma.

□ RESULTADOS

ACUMULADOS:

Corresponden a los resultados que a su vez pueden ser positivos o negativos pero que

son provenientes de ejercicios anteriores.

APORTES PARA FUTURAS

CAPITALIZACIONES:

Esta cuenta se origina por acuerdos entre los accionistas, sea por aceptación temporal de un préstamo el cual puede ser capitalizado mediante compensación de créditos en el futuro o puede originarse cuando por un valor aportado adicionalmente al capital de un accionista para una futura capitalización o aumento de capital.

COSTOS Y GASTOS:

COSTOS:

Es el importe que representa la fabricación de un producto o la prestación de un servicio; es decir, la inversión del material, mano de obra, tiempo y capacitación necesaria para desarrollarlo o producirlo.

GASTOS:

Es el sacrificio económico que se realiza con el fin de adquirir un bien o un servicio, producto de la operación normal de la actividad económica, y que no se espera que genere ingresos en el futuro.

En el caso de las persona naturales existen varios rubros extra que tomar en cuenta:

- (+) Costos y Gastos deducibles
- (+) Gastos deducibles por libre ejercicio profesional
- (+) Gastos deducibles por ocupación liberal
- (+) Gastos deducibles en relación de dependencia
- (+) Gastos deducibles por arriendo de bienes inmuebles (También sucesiones indivisas)
- (+) Gastos deducibles por arriendo de otros activos (También sucesiones indivisas)

(+) Gastos personales educación salud alimentación vivienda vestimenta

En el caso de las sociedades, existen varios rubros extra que tomar en cuenta por ello los explicamos más ampliamente.

- (+) Costos y Gastos deducibles
- (+) 15% de participación a trabajadores
- (-) Gastos incurridos para generar ingresos exentos
- (-) 15% de participación trabajadores atribuible ingresos exentos

***** ACTIVOS:

Es un recurso bajo el control de una empresa que resulta de eventos anteriores y de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros que fluyan a la empresa.

En el caso de las persona naturales existen varios rubros extra que tomar en cuenta por ello se los detalla a continuación.

- (+) Total del activo
- (-) Cuentas y documentos por cobrar clientes no relacionados
- (-) Avalúo de los terrenos que generen ingresos por actividades agropecuarias
- (+) Avalúo de bienes inmuebles (también para sucesiones indivisas)
- (+) Avalúo de otros activos (También para sucesiones indivisas)
- (-) Activos que sean de uso personal del contribuyente

Activo para el caso de Sociedades:

- (+) Total del activo
- (-) Cuentas y documentos por cobrar clientes no relacionados, a corto y largo plazo.
- (-) Otras cuentas y documentos por cobrar a no relacionados a corto y largo plazo.
- (-) Crédito tributario de impuestos
- (+) Provisión cuentas incobrables corriente (*No relacionadas*)
- (-) Avalúo de los terrenos que generen ingresos por actividades agropecuarias

INGRESOS:

Cuando una empresa en el ejercicio de su actividad económica vende un bien o presta un servicio y a cambio percibe dinero o nace un derecho de cobro a su favor, el ingreso es producido cuando se incrementa el patrimonio de la empresa y este incremento no se debe a nuevos aportes de socios.

En caso de ingresos personas naturales, incluir

- (+) Total ingresos
- (+) Ingresos en libre ejercicio profesional
- (+) Ingresos por ocupación liberal
- (+) Ingresos en relación de dependencia
- (+) Ingresos por arriendo de bienes inmuebles
- (+) Ingresos por arriendo de otros activos
- (+) Ingresos por regalías
- (+) Ingresos provenientes del exterior
- (+) Ingresos por rendimientos financieros
- (-) Rebaja por tercera edad
- (-) Rebaja por discapacidad
- (-) 50% Utilidad atribuible a la sociedad conyugal si corresponde
- (1) También aplica para sucesiones indivisas.

1.4.3 ESTUDIO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA:

En cuanto al cálculo y determinación del Anticipo del Impuesto a la Renta; es una obligación para 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, determinar en el momento en que realicen su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo que debe pagar por el ejercicio fiscal corriente, de acuerdo a los siguientes términos:

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 deberán pagar por concepto de Anticipo del Impuesto a la Renta 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) El Anticipo del Impuesto a la Renta correspondiente a las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades consistirá en una 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.

Las arrendadoras mercantiles deberán incluir para el cálculo del anticipo los bienes dados en arrendamiento mercantil.

Para el caso del cálculo del anticipo de las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito y similares, no considerarán los activos monetarios.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, no considerarán en el cálculo del anticipo el valor del terreno sobre el que desarrollen dichas actividades.

No se considerará para el cálculo del anticipo de sociedades, sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y personas naturales obligadas a llevar contabilidad; las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.

En el caso de las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar

contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, deberán pagar el anticipo luego del quinto año de que empiece su proceso productivo y comercial. Pudiendo este plazo ser ampliado.

- c) El anticipo constituye como crédito tributario para el pago de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en curso, y se pagará en la forma y en el plazo que señalaré a continuación. Según el Reglamento para la aplicación del Código Tributario Interno el valor que los contribuyentes deberán pagar por concepto de anticipo de Impuesto a la Renta será igual a:
- a) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a), 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), 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:

Primera cuota (50% del anticipo).

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

Segunda cuota (50% del anticipo).

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

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

Este anticipo será pagado en las fechas antes señaladas, sin que sea necesaria la emisión de títulos de crédito.

El excedente al valor de las retenciones que le hayan realizado al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo será pagado 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;

Para entender un poco más del excedente al que se refiere este literal citaré un ejemplo:

Supongamos que un contribuyente dedicado a la fabricación y venta de ropa, durante el año 2009 le efectúan retenciones por un valor de 4.000\$ y al momento de efectuar su declaración del 2009 en el año 2010; realiza además el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta del año 2010 por 10.000\$, este anticipo será pagado en tres cuotas de la siguiente manera:

(+) ANTICIPO CALCULADO DEL IMPUESTO A LA	100.000
RENTA DEL AÑO 2010	
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE DEL AÑO 2009	(40.000)
(=) VALOR DEL ANTICIPO QUE EXCEDE A LAS	
RETENCIONES	60.000
SALDO DEL ANTICIPO A PAGARSE EN EL AÑO	
2011 CORRESPONDIENTE A LA DECLARACION EL	40.000
AÑO 2010	

Tabla 1.2 Excedente del Valor de las retenciones para el ejemplo citado

Los 60.000\$ constituyen el valor del anticipo que excede a las retenciones que le han efectuado en el año anterior (2009), dicho valor deberá pagarse dos cuotas iguales esto es en julio 3.000\$ y en septiembre los 3.000\$ restantes según el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y los 4.000\$ que equivalen al saldo del anticipo se debe pagar en el momento que se realice la declaración del periodo fiscal 2010.

d) 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. Ejemplo: Para explicar este literal vamos a tomar como ejemplo el caso anterior, el mismo contribuyente causa un Impuesto a la Renta en el año 2010 de 20.000\$, un Anticipo del Impuesto a la Renta de 10.000\$ del año 2010 y un valor de 6.000\$ por concepto de retenciones que se le han efectuado en el año 2010; entonces tendríamos:

Impuesto a la Renta Causado:	20,000.00
(-) Cuotas del anticipo pagadas en julio /septiembre:	10,000.00
(-) Retenciones que le han sido efectuadas:	6,000.00
(=) Impuesto a la Renta a pagar:	4,000.00

Se cumple la condición de:

Impuesto a la Renta Causado >Retenciones + Anticipo $20,\!000 > 10,\!000 + 6,\!000$

Entonces estos 4,000\$ es la diferencia que el contribuyente deberá cancelaren su declaración en el 2011 correspondiente al periodo fiscal 2010.

e) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a); si no existiese Impuesto a la Renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente es inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar un reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por lo que sobrepase el Impuesto a la Renta causado. Citaré el ejemplo de una persona natural no obligada a llevar contabilidad la cual causa un Impuesto a la Renta en el año 2010 de 15.000\$, un Anticipo del I.R. de 10.000\$ del año 2010 y un valor de 6.000\$ por concepto de retenciones que se le han efectuado en el mismo año; entonces tendríamos:

Impuesto a la Renta Causado: 15,000.00

(-) Cuotas del anticipo pagadas en julio /septiembre: 10,000.00

(-) Retenciones que le han sido efectuadas: 6,000.00

(=) Valor que sobrepasa el Impuesto a la Renta Causado: 1,000.00

Se cumple la condición de:

Entonces estos 1,000 \$corresponde al valor sobre el cual el contribuyente podrá presentar su reclamo.

Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:

i) Por el total de las retenciones que 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. Como ejemplo tenemos el caso de un contribuyente cuya actividad económica consiste en la compra y venta de vehículos, este contribuyente causa un Impuesto a la Renta en el año 2010 de 150.000\$, un Anticipo del I.R. de 100.000\$

del año 2010 y un valor de 60.000\$ por concepto de retenciones que se le han efectuado en el año 2010; entonces tendríamos:

Impuesto a la Renta Causado: 95,000.00

(-) Cuotas del anticipo pagadas en julio /septiembre: 100,000.00

(-) Retenciones que le han sido efectuadas: 60,000.00

(=) Valor que sobrepasa el Impuesto a la Renta Causado: 65,000.00

Se cumple la condición de:

Impuesto a la Renta Causado < Anticipo pagado 95,000 < 100,000

Entonces el contribuyente tendrá derecho a presentar su reclamo por el valor de 60,000.00\$ de igual manera si se diera el caso de que no causare Impuesto a la Renta.

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. Ejemplo: Una sociedad causa un Impuesto a la Renta en el año 2010 de 125.000\$, un Anticipo del Impuesto a la Renta de 100.000\$ del año 2010 y un valor de 60.000\$ por concepto de retenciones que se le han efectuado en el año 2010; entonces tendríamos:

Impuesto a la Renta Causado:	125,000.00
(-) Cuotas del anticipo pagadas en julio /septiembre:	100,000.00
(-) Retenciones que le han sido efectuadas:	60,000.00
(=) Valor de las retenciones no aplicadas al pago	
del Impuesto a la Renta:	35,000.00

Se cumple la condición de:

Impuesto a la Renta Causado > Anticipo pagado 125,000 > 100,000 Esos 35,000 \$ sería el valor por el cual el contribuyente tiene derecho a realizar un reclamo ya que constituye el valor de las retenciones que no se han aplicado al pago del Impuesto a la Renta.

Las devoluciones referidas anteriormente podrán realizarse por emisión de nota de crédito, cheque o con acreditación.

- g) No deberán pagar anticipo las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior al de la disolución. Tampoco las sociedades, cuya actividad económica consista en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como aquellas en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.
- h) De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de Impuesto a la Renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento y un recargo del 20% del valor del anticipo;
- i) Cualquiera de los contribuyentes establecidos en el literal a) podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas una reducción o exoneración del pago del anticipo del Impuesto a la Renta hasta los porcentajes establecidos mediante resolución dictada por el Director General cuando demuestren que la actividad generadora de ingresos de los contribuyentes generarán pérdidas en ese año, que las rentas gravables serán significativamente inferiores a las obtenidas en el año anterior, o que las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta cubrirán el monto del Impuesto a la Renta a pagar en el ejercicio.

En el caso de los sujetos pasivos del literal b) en caso fortuito o fuerza mayor el S.R.I. podrá disponer la devolución del anticipo cada tres años, si estos hechos hubieren ocasionado un efecto grave en su actividad económica.

En casos especiales en los que sectores o subsectores de la economía hayan sido víctimas de una radical deducción de sus ingresos por causas no previsibles, puede

realizar una petición el Ministerio del ramo para reducir o exonerar el valor del anticipo al sector en cuestión; lo cual se aprobará a través de un decreto.

j) Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, se reemplazará el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización.

Por ejemplo una comercializadora y distribuidora de combustible que presenta el siguiente supuesto:

	AÑO 2010	POR UN VALOR DE
VENDE	986.672.623 Gls. de gasolina	(+) 1.697.076.912
COMPRA	986.672.623 Gls. de gasolina	(-) 1.637.876.555
MARGEN DE COMERCIALIZACION		59.200.359

Tabla 1.3 Ejemplo de Margen de Comercialización

De acuerdo a lo señalado con anterioridad en el artículo b) el Anticipo del Impuesto a la Renta correspondiente a las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades consistirá en una suma matemática de los siguientes rubros:

- 0.2% del patrimonio total.
- 0.2% del total de costos y gastos deducibles.
- 0.4% del activo total.
- 0.4% del total de ingresos gravables.

Pero el presente literal presenta una modificación para el caso del cálculo del Anticipo a la Renta de comercializadoras y distribuidoras de combustible. Se reemplaza el 0.4% del total de ingresos gravables por el 0.4% del margen de comercialización. Así:

ANTICIPO PARA CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD

Patrimonio		(+) 0.2% del	
Total	303,857,779	patrimonio total	607.715,56
Costos y		(+) 0.2% de	
Gastos	1,186,739,124	costos y gastos	2.373.478,25
Activo		(+) 0.4% del	
Total	521,724,174	activo total	2.086.896,70
Ingresos		(+) 0.4% de	
gravables	1,697,076,912	ingresos grav.	6.788.307,65
		ANTICIPO	11.856.398,15

Tabla 1.4 Ejemplo de aplicación de la fórmula del anticipo para contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

ANTICIPO PARA LAS COMERCIALIZADORAS Y DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTIBLE

Patrimonio		(+) 0.2% del		
Total	303,857,779	patrimonio total	607.715,56	
Costos y		(+) 0.2% de		
Gastos	1,186,739,124	costos y gastos	2.373.478,25	
		•		
Activo		(+) 0.4% del		
Total	521,724,174	activo total	2.086.896,70	
		(+) 0.4% de		
Margen	59.200.359,00	margen	236.801,44	
	5.304.891,94			
DIERENCIA: 6.551.506,21				

Tabla 1.5 Ejemplo de aplicación de la fórmula del anticipo para comercializadoras y distribuidoras de combustible

Se puede observar que hay una diferencia muy significativa entre los dos métodos. Debido a la concesión realizada a este sector en virtud de que como el Anticipo del Impuesto a la Renta es un pago irrevocable generó un impacto en este sector ya que obtiene sus utilidades por volumen de ventas.

- k) Estarán exonerados del Anticipo del Impuesto a la Renta los contribuyentes cuya actividad económica esté relacionada con proyectos productivos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.
- l) De igual manera estarán exonerados del anticipo los contribuyentes cuya actividad económica esté relacionada con el desarrollo de proyectos software o tecnología, y cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.
- m) Todos aquellos gastos por generación de nuevo empleo o mejora salarial, así como la adquisición de nuevos activos para mejorar la productividad e innovación tecnológica y todas aquellas inversiones y gastos relacionados con los beneficios tributarios para el pago del Impuesto a la Renta reconocidos por el Código de la Producción para las nuevas inversiones; serán excluidos para el cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta.

CAPITULO II

2. EL SECTOR DE LOS DISTRIBUIDORES DE CEMENTO Y DE COMBUSTIBLE Y EFECTOS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Una vez analizado el Impuesto a la Renta y el Anticipo en sí, se realizará un estudio de la incidencia del Anticipo del Impuesto a la Renta en los distribuidores de cemento y de combustible, es necesario empezar con una observación de la situación de los sectores por separado.

2.1 SECTOR DE COMBUSTIBLE:

Es de notable importancia realizar el estudio del sector de combustible del país, ya que permite tener una idea clara de la cantidad de combustible que se produce, importa y comercializa. Así como de las recaudaciones realizadas por concepto de esta actividad por parte del Fisco.

El estudio de este sector se realizará basado principalmente en los datos que publica el Ministerio de Recursos Naturales No Renovables, Petroecuador, la Agencia de Regulación y Control Hidrocarburífero y el Servicio de Rentas Internas.

2.1.1 LA INDUSTRIA Y COMERCIO HIDROCARBURIFERO EN ECUADOR:

En la actualidad el sector en mención se encuentra conformado por empresas multinacionales así como la empresa Pública de hidrocarburos del Ecuador EP PETROECUADOR encargada de gestionar el sector hidrocarburífero mediante la exploración, explotación, transporte, almacenamiento, industrialización y

comercialización de hidrocarburos en el país. Dicha empresa está conformada por tres filiales:

- 1. Petroproducción encargada de la exploración y explotación de hidrocarburos
- 2. Petroindustrial dedicada a la industrialización de petróleo
- 3. Petrocomercial que opera el transporte y comercialización de productos refinados en el mercado interno

La comercialización y venta de los productos y derivados del petróleo estarán a cargo de las comercializadoras de combustibles en el país, las mismas que estarán encargadas de distribuir y vender al consumidor final.

En el Ecuador hay tres refinerías: Esmeraldas, La Libertad (ambas en la costa del Pacífico), además de Amazonas 1 y 2 (en la zona oriental del Ecuador. En total, la capacidad de refinación llega a 175 mil barriles de petróleo por día con las plantas trabajando al 100 por ciento.

Ecuador es deficitario en la producción de derivados a pesar de que cuenta con estas procesadoras estatales de crudo mencionadas anteriormente, por lo que el Gobierno de Ecuador lleva adelante una importante inversión en el sector de refinación destinada a aumentar su capacidad de producción.

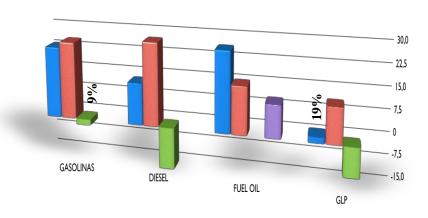
La refinería de Esmeraldas, la más grande del país, por ejemplo, recibirá inversiones por unos 850 millones de dólares para su rehabilitación.

A ello se suma el millonario proyecto de construcción de la Refinería del Pacífico que Ecuador lleva adelante en conjunto con la estatal venezolana PDVSA y que tendría una capacidad de procesamiento de 300.000 bpd y un costo de 12.500 millones de dólares.

En el año 2011 y según los datos proporcionados por el Ministerio de Recursos Naturales No Renovables a través de la Secretaría de Hidrocarburos existe un panorama en cuanto a la oferta-demanda, a la producción, importación, consumo y exportación de los derivados del petróleo, así:

PRODUCCIÓN, IMPORTACIÓN, CONSUMO Y EXPORTACIÓN DE DERIVADOS

OFERTA-DEMANDA NACIONAL DE DERIVADOS (MMBls /Año 2011)



	GASOLINAS	DIESEL	FUEL OIL	GLP
PRODUCCIÓN Y MEZCLAS	24	14	27	2
CONSUMO NACIONAL	26	28	16	12
IMPORTACIONES	-2	-14	-	-10
EXPORTACIONES	0	-	11	-

Fuente: Informe de Gestión, Petroecuador, Abril/2011

Como podemos apreciar del cuadro anterior cuando la producción es menor a la demanda de derivados es necesario realizar importaciones, como es el caso de la gasolina, el diesel y GLP, no así en el caso de fuel oil en el cual la producción u oferta sobrepasó la demanda; entonces con el restante se procedió a exportarlo.

Un aspecto preocupante en lo que se refiere al sector hidrocarburífero y las importaciones de los productos es que en el país en los últimos años existe una creciente y acelerada demanda nacional de derivados junto con la limitada capacidad

de producción de las refinerías locales, lo que ha obligado al país a realizar significativas importaciones.

Esta falta de capacidad de producción de derivados de petróleo que tiene como consecuencia la elevada importación de productos como diesel y gasolina, se debe a la falta de autosuficiencia energética para cubrir la demanda de nuestro país en cuanto a derivados de petróleo y este déficit genera la necesidad de importa estos productos obviamente a precios internacionales y no a los precios subsidiados si la compra fuese a nivel nacional, lo que le cuesta al país más de 2.000 millones de US Dólares.

Es por estas razones que el gobierno ha visto necesario y conveniente realizar la construcción de una refinería adicional llamada la Refinería del Pacífico Eloy Alfaro, que se espera que opere en el 2014, para abastecer la demanda nacional de derivados de petróleo y no tener perjuicios económicos.

Comercialización del Combustible

Para una mejor comprensión de la presente tesis es necesario explicar los procesos de distribución de los combustibles a nivel interno del país, así como también de sus precios.

Como se había mencionado anteriormente Petrocomercial es la Filial de Petroecuador, siendo la primera empresa en mención; responsable del transporte, almacenamiento y comercialización de derivados de petróleo en el territorio nacional. Su misión es abastecer de combustibles al país, dentro de un mercado de libre competencia y administrar la infraestructura de almacenamiento y transporte de combustibles del Estado. Petrocomercial comercializa tres tipos de derivados del petróleo:

✓ Los básicos, o de consumo masivo, (gasolinas, diesel, gas) que por su fácil combustión son de gran demanda y se expenden a través de estaciones de servicio y de manera directa para el consumo eléctrico e industrial.

Los especiales, son productos que se entregan a clientes específicos; y,

Los residuos, que resultan del proceso de refinación y tienen demanda en la

industria.

Para la producción de ciertos derivados el Ecuador importa combustible el cual es

transportado hasta nuestro país por los buques tanques, arriban en la Refinería

Libertad o a la Refinería Esmeraldas.

Una vez que el crudo proveniente de los procesos de explotación y los demás

combustibles se encuentren en las refinerías, se procesan para obtener productos

limpios. Los combustibles obtenidos por el proceso de refinación del petróleo se

entregan a las cabeceras de los poliductos.

Es ahí en donde el sistema de bombeo da inicio al proceso de transporte a través de la

red de poliductos de casi 1400 km de extensión que conecta las provincias de la

Amazonía, Costa y Sierra del país.

Para fines de distribución de los productos derivados del petróleo, el territorio

ecuatoriano está dividido en zonas geográficas en cuyos centros poblados

Petrocomercial ha creado sucursales de venta que, en su mayoría, cuentan con

depósitos o terminales de combustible para atender las necesidades de cada zona.

Los terminales son aquellos que son abastecidos por el poliducto y cuentan con islas

de carguío, siendo estas a su vez depósitos primarios

En el Ecuador existen los siguientes terminales:

1.

Beaterio: Pichincha

2.

Ambato: Tungurahua

3.

Santo Domingo: Santo Domingo de los Tsáchilas

4. Pascuales: Guayas

5. Barbasquillo: Manta

6. Fuel Oil: Guayas

46

Se consideran depósitos a los centros de distribución que se abastecen por auto

tanques.

A nivel nacional encontramos los siguientes depósitos:

*

Riobamba: Chimborazo

* La Toma: Loja

Baltra : Galápagos

Challuabamba: Cuenca

Luego de los controles de calidad realizados conforme a las Normas INEN, los

combustibles se despachan por auto tanques hasta los Depósitos de Petrocomercial o

se entrega directamente a los clientes.

Las comercializadores, a su vez, despachan a sus diferentes estaciones de servicio de

acuerdo al cupo asignado. Las estaciones de servicio reciben los combustibles y los

almacenan en tanques subterráneos antes de ser despachados a los usuarios finales a

través de sus islas de carga.

Las estaciones de servicio o red de gasolineras son en su totalidad propiedad de los

distribuidores, que se encuentran agrupados en la CAMDDEPE (CAMARA

NACIONAL DE DISTRIBUIDORES DE DERIVADOS DE PETRÓLEO DEL

ECUADOR) la cual se estableció como Cámara Nacional en Septiembre del 2001,

con personería jurídica con el fin de fortalecer y unificar a quienes realizan la

actividad de Distribución de Combustibles, para brindarles una defensa eficiente de

sus derechos y otorgarles los servicios y beneficios gremiales, a fin de lograr el

progreso y desarrollo permanente de los negocios

Los precios de venta al público al igual que el margen de comercialización los

establece el gobierno en base a un decreto ejecutivo el que se encuentra en vigencia

es el Decreto Ejecutivo 338 en el cual se encuentra estipulado los siguientes precios:

47

PRODUCTO	(USD / Galón)
Gasolina pesca artesanal	0,7135
Gasolina extra	1,1689
Gasolina super	1,5000
Diesel 1 (kérex)	0,8042
Diesel 2	0,8042
Diesel Premiun	0,8042
Jet fuel	1,0400
Fuel oil 4	0,6200
Spray oil	1,0300
Solventes industriales	1,4600
Avgas	2,2000
Absorver	0,8600
Naftas industriales	0,6547

Tabla 2.1 Precios de Venta al público de combustible.

Fuente: Decreto Nº 338, julio 2005

El margen de comercialización es el siguiente para cada producto:

PRODUCTO	(USD / Galón)
Gasolina pesca artesanal	0,1260
Gasolina extra	0,1710
Diesel 1 (kérex)	0,1370
Diesel 2	0,1370
Diesel premiun	0,1370

Tabla 2.2 Margen de comercialización de combustible.

Fuente: Decreto Nº 338, julio 2005

El control de cumplimiento de las normas de calidad y los precios de los combustibles los realiza la Agencia de regulación y control hidrocarburífero. La comercialización interna de los derivados del petróleo se rige por la Ley de Hidrocarburos.

2.1.2 ANÁLISIS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL SECTOR DE COMBUSTIBLE:

Como se había tratado en el capítulo anterior; dentro de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno la estructura del Anticipo del Impuesto a la Renta para personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades en general, constituye la suma matemática de:

- 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.

Y debido a que este cálculo del valor del Anticipo del Impuesto a la Renta, provoca una drástica disminución de los ingresos netos en el sector de la comercialización y distribución de combustibles del segmento automotor; y por una petición realizada por el Ministerio de Recursos Naturales No Renovables, el Presidente de la República a través del decreto No. 420 del Suplemento Registro Oficial No. 252 del Viernes 6 de Agosto del 2010 decretó reducir el valor del Anticipo del Impuesto a la Renta del período fiscal 2010, a las Estaciones de Servicio de Combustibles en el segmento automotor, de la siguiente manera:

Volumen Promedio mensual de ventas (Galones por mes):	% de reducción	
volumen Fromedio mensual de ventas (Galones por mes):	anticipo	
Menor o igual a 50.000:	100%	
Mayor a 50.000 y menor o igual 100.000:	65%	
Mayor a 100.000 y menor o igual a 150.000:	50%	
Mayor a 150.000:	35%	

Tabla 2.3 Volumen Promedio Mensual de Ventas para reducción del Anticipo de las Estaciones de Servicio de combustible. Fuente: Decreto Presidencial 420, R. O. No. 252, 06 de Agosto de 2010

En donde el volumen promedio mensual de ventas será igual al promedio mensual de las ventas totales durante el año 2009, considerando todos los productos expendidos por la respectiva Estación de Servicio de Combustibles del segmento automotor.

Referente a lo cual se cita el ejemplo de una estación de servicio de combustible con un promedio mensual de ventas totales en el año 2009 de 900.000 galones de combustible, por lo que tiene un volumen de promedio mensual de ventas de 75.000 galones; por lo tanto al ubicarnos en la tabla en la cual se señala el porcentaje de reducción del Anticipo, esta estación deberá reducir el 65% del Anticipo que calcule para el año 2010.

Suponiendo que su Anticipo calculado para el período fiscal 2010 fue de US \$ 14.000, entonces con la reducción, debió pagar US \$ 4.900, porque:

Anticipo calculado período fiscal 2010	US \$ 14.000
Reducción por volumen de ventas (65%)	<u>(-) 9.100</u>
Valor a pagar por Anticipo	4.900

Así también se decretó reducir el valor del anticipo al Impuesto a la Renta del periodo fiscal 2010, a las Comercializadoras de Combustibles en el segmento automotor, de la siguiente manera:

Volumen Promedio mensual de ventas (Galones por mes):	% de reducción anticipo	
Menor o igual a 4'000.000:	75%	
Mayor a 4'000.000	65%	

Tabla 2.4 Volumen Promedio mensual de venta para reducción del Anticipo a la Comercializadoras de Combustible. Fuente: Decreto Presidencial 420, R. O. No. 252, 06 de Agosto de 2010

Para lo cual el volumen promedio mensual de ventas será igual al promedio mensual de las ventas totales durante el año 2009, considerando todos los productos expendidos por la respectiva Comercializadora de Combustibles del segmento automotor.

Y para el caso de una comercializadora en donde su promedio mensual de ventas correspondiente al promedio mensual de las ventas totales del 2009 fuese de 42'000.000 o sea de 3'500.000 mensuales, y que haya calculado un Anticipo por un valor de US \$ 120.000; según la tabla se le reducirá el 75% del valor del Anticipo, por lo que realmente esta comercializadora debió pagar US \$ 30.000; así:

Anticipo calculado período fiscal 2010 US \$ 120.000 Reducción por volumen de ventas (75%) (-) 90.000 Valor a pagar por Anticipo 30.000

Posteriormente a este decreto el Código de la Producción reformó la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, haciendo una exención para el sector de la comercializadoras y distribuidoras de combustibles en el sector automotor, lo que se encuentra señalado en el literal j) del Artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y que señala:

"j) Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0,4) del total del margen de comercialización correspondiente".

Lo cual se explica con mayor claridad en el siguiente ejemplo en donde se demuestra la diferencia que existe al calcular el Anticipo del Impuesto a la Renta, primero con la fórmula establecida para el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad así como para las sociedades, y la fórmula de acuerdo a la reforma que se hizo a la Ley de Régimen Tributario Interno en donde cambia se reemplaza el coeficiente del total de ingresos gravables por el total del margen de comercialización.

Así:

 $^{^{\}rm 8}$ Art. 41 Ley de Régimen Tributario Interno, R.O. 94, 23 de diciembre del 2009.

FORMULA PARA CALCULAR EL ANTICIPO DE LAS COMERCIALIZADORAS Y DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTIBLE ANTES DE LA REFORMA

Patrimonio Total	1.600.000,00		(+) 0.2% del patrimonio total	3.200,00
Costos y Gastos	6.100.000,00		(+) 0.2% de costos y gastos	12.200,00
Activo Total	1.721.000,00		(+) 0.4% del activo total	6.884,00
Ingresos gravables	8.300.000,00		(+) 0.4% de ingresos grav.	33.200,00
ANTICIPO				55.484,00

Tabla 2.5 Ejemplo de aplicación de la fórmula para calcular el Anticipo para comercializadoras y distribuidoras de combustible antes de la reforma.

FORMULA APLICANDO LA REFORMA PARA LAS COMERCIALIZADORAS Y DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTIBLE

Patrimonio Total	1.600.000,00	(+) 0.2% del patrimonio total	3.200,00
Costos y Gastos	6.100.000,00	(+) 0.2% de costos y gastos	12.200,00
Activo Total	1.721.000,00	(+) 0.4% del activo total	6.884,00
Margen	110.000,00	(+) 0.4% de margen	440,00
		ANTICIPO	22.724,00
		DIFERENCIA	32.760,00

Tabla 2.6 Ejemplo de aplicación de la fórmula para calcular el Anticipo para comercializadoras y distribuidoras de combustible según las reformas.

2.2 SECTOR DEL CEMENTO:

Para empezar a analizar el sector del cemento es necesario empezar con una pequeña referencia del sector de la construcción el cual está directamente relacionado e influye, entre otros, al sector del cemento.

La actividad de la construcción presentó un incremento de 8.1% en el año 2011, comparándolo con el año 2010 registró un crecimiento de 17.5%.

Este sector ha sufrido una evolución en su actividad a causa de la construcción de proyectos de infraestructura civil ejecutados por el Estado y en los programas inmobiliarios privados. Así es que la actividad de la construcción de edificaciones residenciales reportó un aumento de 9.2%, y la no residencial disminuyó en -1.4%; con relación al 2010. En este mismo período se registró un aumento en volumen de 13.2% de las importaciones de materiales utilizados en la industria de la construcción, tales como cemento y clinker de cemento.

Una vez realizado este pequeño análisis del sector de la construcción empezaré el análisis del sector del cemento, el cual en Ecuador se inicia en el año 1923 cuando la empresa Industrias y Construcciones instaló la primera planta en la ciudad en Guayaquil, con una producción de 3.000 toneladas/año.

En el país, cuatro empresas fabrican cemento, dos privadas y dos que pertenecen a instituciones del estado. Las empresas de cemento y su ubicación geográfica se indican en el siguiente cuadro:

EMPRESA	PLANTA	UBICACIÓN
HOLCIM ECUADOR S.A.	CERRO BLANCO,	GUAYAQUIL,
HOLCIWI ECUADOR S.A.	SAN RAFAEL	LATACUNGA
LAFARGE CEMENTOS S.A.		OTAVALO
INDUSTRIAS GUAPAN S.A.	GUAPÁN	AZOGUES
CEMENTO CHIMBORAZO C.A.	SAN JUAN	
CEMENTO CHIMBORAZO C.A.	CHICO	RIOBAMBA

Tabla 2.7 Empresas de cemento en el Ecuador, plantas y ubicación. Fuente: Industrias Guapán.

El consumo de cemento se ha incrementado anualmente, siendo la empresa HOLCIM la de mayor participación en el mercado debido a su capacidad instalada, siendo que en el 2011 sus ventas fueron de 3,4 millones de toneladas de cemento, seguida de las ventas de LAFARGE que vendió 1,06 millones de toneladas, luego GUAPÁN con ventas totales en ese mismo año de 430 mil toneladas y CHIMBORAZO con 346 mil toneladas de cemento.

De acuerdo a los datos proporcionados por el Instituto Ecuatoriano de Construcción enseguida la comercialización de cemento producido durante el año 2011 se ha elevado en comparación con el año 2010, en los meses de febrero, abril y septiembre, son los meses que tanto en el año 2010 como 2011 sufren una disminución con relación al mes anterior, a pesar de ello es notable el incremento de comercialización en este año.

Entonces se observa que la industria del cemento es un sector de especial interés para el Ecuador, ya que debido a las fuertes inversiones en obras públicas que ha hecho el Gobierno han permitido alcanzar una tasa de crecimiento del consumo anual del 8%, con tendencia a subir. La creciente demanda de cemento en el Ecuador, hasta agosto del 2011 fue de 532 mil toneladas

El consumo per-cápita de cemento en Ecuador, bordea los 378 kilogramos por habitante.

Además a causa de la edificación de 8 mega-proyectos hidroeléctricos por parte del gobierno, se presume que la demanda de cemento para los próximos cinco años se multiplicará con una inversión de más de 7.500 millones de dólares, así como los 6 proyectos mineros de gran escala y la construcción de la Refinería del Pacífico con una inversión de más de 5.000 millones de dólares, nueve proyectos de irrigación y control de inundaciones, con una inversión de 1.500 millones de dólares.

Para todos estos proyectos se necesita un cemento de calidad, y ya que la oferta actual que se provee a través de las cuatro grandes industrias que existen en el país no va a resultar suficiente, estas industrias proyectan incrementar su capacidad productiva y por ende su producción y comercialización.

Comercialización del cemento:

El proceso que se lleva a cabo hasta la comercialización del cemento es el siguiente: La empresa cementera se provee de materia prima en los depósitos de las canteras, así como de depósitos mineros.

El transporte de las diversas materias primas se realiza mediante una flota estratégica de transporte y carguío compuesta por excavadoras, cargadoras frontales y camiones de volteo.

Luego con esta materia prima se procede a realizar el proceso industrial el cual consiste en reducir de tamaño a la materia prima que procede de las canteras.

Una vez que esta materia prima esté triturada, se la almacena para posteriormente homogenizar el producto.

Este material obtenido se lo muele, para luego homogenizarlo y realizar la mezcla de la harina cruda.

Luego se dosifican y muelen el clinker, yeso y puzolana, y finalmente se obtiene el producto final.

Para la venta de cemento a los consumidores, las cementeras deben disponer de un área de empaque, en la cual se enfunda el cemento.

Para el despacho a granel se dispone de dos sistemas de alimentación para carros cisterna y despachar a los vehículos de transporte.

El producto despachado es enviado a través de transporte, que es contratado por el propio cliente.

Adicionalmente, las empresas cementeras cuentan con una flota de camiones que prestan el servicio de transporte.

2.2.1 ANÁLISIS DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL SECTOR DE CEMENTO:

La industria del cemento está enfrentando una difícil situación debido al pago del Anticipo del Impuesto a la Renta, ya que los negocios dedicados a esta actividad tienen volúmenes grandes de venta y márgenes pequeños en rentabilidad, y de acuerdo a la fórmula para el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta los rubros más gravoso son los que está directamente relacionados con el total de ingresos gravables y con el total de los costos y gastos; es decir, las ventas netas y las compras. Y ya que este anticipo es un impuesto mínimo que se debe pagar independientemente si la empresa tenga pérdida o ganancia, se presume que estas empresas están teniendo problemas en cuanto al flujo del capital.

Es por ello que a continuación se realizará un análisis en donde se demostrará la incidencia del Anticipo del Impuesto a la Renta para los Distribuidores de Cemento.

2.2.1.1 INCIDENCIA DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA PARA LOS DISTRIBUIDORES DE CEMENTO:

Para cumplir con el estudio de la incidencia del Anticipo del Impuesto a la Renta para los Distribuidores de Cemento se tomará como ejemplo el caso muy particular de los Distribuidores de Cemento Guapán.

Se considerará solamente la compra-venta del producto; para lo cual se proyectarán las ventas de los sacos de cemento; así como los costos y gastos, para luego proceder a calcular el Anticipo del Impuesto a la Renta, y una vez obtenido estos cálculos se demostrará como afecta el Anticipo del Impuesto a la Renta en la utilidad obtenida por los distribuidores de cemento por cada saco de cemento vendido.

A continuación se calculará el Anticipo del Impuesto a la Renta por cada saco de cemento que un distribuidor proceda a vender, considerando como se había mencionado anteriormente, solo la compra y la venta.

Primero se calculará el costo de venta por cada saco de cemento para la distribuidora, posteriormente se calculará precio de venta al público por cada saco de cemento y finalmente el promedio de gastos de acuerdo a estimaciones.

No se tomará en cuenta para estos cálculos el valor del Impuesto al Valor Agregado ya que en sí no sería un ingreso para la distribuidora ya que por este valor la distribuidora deberá realizar su respectiva determinación y declaración.

Pero por otro lado, si se tomará en cuenta el valor correspondiente al transporte y al estibaje de fábrica, valores que si representarían relevancia para el cálculo del costo de venta para la distribuidora y por supuesto para el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta.

Para calcular el valor correspondiente al costo de venta para la distribuidora por cada saco de cemento, se desglosarán los valores que sumados arrojarán como resultado el costo, entonces se tomará en cuenta el valor por el cual la distribuidora adquiere el saco de cemento el cual es de US\$ 5,53; además del valor que se debe pagar por el transporte y estibaje de fábrica calculado así mismo por cada saco de cemento y que es de US\$ 0,66, y por último el valor del IVA, que para este producto la tarifa es del 12%, recordando que la tarifa del IVA para el caso del transporte y estibaje de fábrica es del 0%, entonces el valor al que ascendería el IVA por cada saco de cemento sería de US\$0,27.

Entonces tenemos:

COSTO DEL DISTRIBUIDOR DE CEMENTO	US\$	6,46
Desglosado de la siguiente manera:		
Base IVA 12% (por el producto)		5,53
Base IVA 0% (por el transporte y estibaje de fábri	ca)	0,27
IVA 12%		0,66

Ahora se calculará el precio de venta oficial al público igualmente desglosado de la siguiente manera: por un lado el valor por el cual la distribuidora procederá a vender su producto que es de US\$ 5,73, por otro lado el valor del IVA que es de US\$ 0,27 y

también el valor del transporte y estibaje de fábrica por cada saco de cemento que es el mismo del costo de la distribuidora; es decir, US\$ 0,27.

Así:

PRECIO DE VENTA OFICIAL AL PUBLICO	US \$	6,69
Desglosado de la siguiente manera:		
Base IVA 12% (por el producto)		5,73
Base IVA 0% (por el transporte y estibaje de fábr	ica)	0,27
IVA 12%		0,69

Dentro de la fórmula para calcular el Anticipo del Impuesto a la Renta, entre otros rubros se considera tantos los costos como los gastos, es por ello que se calculará un promedio de gastos de acuerdo a estimaciones por número de sacos de cemento que se vendan.

Las estimaciones que se realizarán serán en base a la venta de 5000, 10.000 y 15.000 sacos de cemento.

Por lo que tenemos que, cuando una distribuidora de cemento venda 5.000 sacos mensuales de cemento; los valores anuales de gastos serán los siguientes:

RUBRO		T/MES	T/AÑO
ARRIENDO BODEGA		150,00	1.800,00
SERVICIOS BASICOS (luz, agua, telf.)		35,00	420,00
SUELDOS Y SALARIOS		714,00	8.568,00
Chofer	300,00		
Asist. Ventas, factur, secret., etc.	264,00		
Servicio de Contabilidad y asesoramiento	150,00		
BENEFICIOS SOCIALES, IESS		160,00	1.920,00
COMBUSTIBLE Y MANTENIMIENTO VEH.		25,00	300,00
MATERIALES DE OFICINA ASEO Y			
OTROS		12,00	144,00

Cuando se venda 10.000 sacos mensuales los gastos ascenderán a:

		T/MES	T/AÑO
ARRIENDO BODEGA		200,00	2.400,00
SERVICIOS BASICOS (luz, agua, telf.)		75,00	900,00
SUELDOS Y SALARIOS		1.108,00	13.296,00
Despachador	264,00		
Chofer	300,00		
Asist. Ventas, factur, secret., etc.	264,00		
Servicio de Contabilidad y asesoramiento	280,00		
BENEFICIOS SOCIALES, IESS		220,00	2.640,00
COMBUSTIBLE Y MANTENIMIENTO VEH.		55,00	660,00
MATERIALES DE OFICINA ASEO Y			
OTROS		15,00	180,00

Ahora cuando una distribuidora venda 15.000 sacos de cemento los gastos serán:

RUBROS		T/MES	T/AÑO
ARRIENDO BODEGA		300,00	3.600,00
SERVICIOS BASICOS (luz, agua, telf.)		105,00	1.260,00
SUELDOS Y SALARIOS		1.458,00	17.496,00
Bodeguero	300,00		
Despachador	264,00		
Chofer	350,00		
Asist. Ventas, factur, secret., etc.	264,00		
Servicio de Contabilidad y asesoramiento	280,00		
BENEFICIOS SOCIALES, IESS		325,00	3.900,00
COMBUSTIBLE Y MANTENIMIENTO VEH.		120,00	1.440,00
MATERIALES DE OFICINA ASEO Y			
OTROS		35,00	420,00
GASTOS FINANCIERO			750,00
GASTOS DE GESTION		55,00	660,00

Entonces se calculará el promedio de gastos basado en los gastos proyectados anteriormente:

Para la venta de 5.000 sacos mensuales de cemento, el promedio de gastos por saco de cemento será el siguiente:

RUBROS		T/MES	T/AÑO
ARRIENDO BODEGA		150,00	1.800,00
SERVICIOS BASICOS (luz, agua, telf.)		35,00	420,00
SUELDOS Y SALARIOS		690,00	8.280,00
Chofer	300,00		
Asist. Ventas, factur, secret., etc.	240,00		
Servicio de Contabilidad y asesoramiento	150,00		
BENEFICIOS SOCIALES, IESS		160,00	1.920,00
COMBUSTIBLE Y MANTENIMIENTO VEH.		25,00	300,00
MATERIALES DE OFICINA ASEO Y OTROS		12,00	144,00
TOTAL DE GASTOS		1.072,00	12.864,00
PROMEDIO DE GASTOS		0,2144	0,2144

El promedio de gastos por saco de cemento cuando la distribuidora vende 10.000 sacos de cemento mensual, es:

RUBROS		T/MES	T/AÑO
ARRIENDO BODEGA		200,00	2.400,00
SERVICIOS BASICOS (luz, agua, telf.)		75,00	900,00
SUELDOS Y SALARIOS		1.108,00	13.296,00
Despachador	264,00		
Chofer	300,00		
Asist. Ventas, factur, secret., etc.	264,00		
Servicio de Contabilidad y asesoramiento	280,00		
BENEFICIOS SOCIALES, IESS		220,00	2.640,00
COMBUSTIBLE Y MANTENIMIENTO VEH.		55,00	660,00
MATERIALES DE OFICINA ASEO Y OTROS		15,00	180,00
TOTAL DE GASTOS		1.673,00	20.076,00
PROMEDIO DE GASTOS		0,1673	0,1673

Si la distribuidora vende 15.000 sacos de cemento mensual el promedio de gastos por saco de cemento que se vende será:

RUBROS		T/MES	T/AÑO
ARRIENDO BODEGA		300,00	3.600,00
SERVICIOS BASICOS (luz, agua, telf.)		105,00	1.260,00
SUELDOS Y SALARIOS		1.458,00	17.496,00
Bodeguero	300,00		
Despachador	264,00		
Chofer	350,00		
Asist. Ventas, factur, secret., etc.	264,00		
Servicio de Contabilidad y asesoramiento	280,00		
BENEFICIOS SOCIALES, IESS		325,00	3.900,00
COMBUSTIBLE Y MANTENIMIENTO VEH.		120,00	1.440,00
MATERIALES DE OFICINA ASEO Y OTROS		35,00	420,00
GASTOS FINANCIERO		62,50	750,00
GASTOS DE GESTION		55,00	660,00
TOTAL DE GASTOS		2.460,50	29.526,00
PROMEDIO DE GASTOS		0,1640	0,1640

Ahora promediamos los gastos de acuerdo al número de sacos vendidos:

PROMEDIO TOTAL DE GASTOS	0,1819
PROMEDIO DE GASTOS (15.000 sacos)	0,1640
PROMEDIO DE GASTOS (10.000 sacos)	0,1673
PROMEDIO DE GASTOS (5.000 sacos)	0,2144

Se debe recalcar que estos gastos se han considerado como la base mínima de gastos para el funcionamiento de la actividad de compra-venta de cemento.

Ahora, una vez obtenidos los valores de precio de venta oficial al público así como el valor del costo y el promedio de gastos, y en base a la fórmula para calcular el Anticipo del Impuesto a la Renta, la cual establece que el anticipo será igual a la suma aritmética del 0,2% del patrimonio total, más el 0,2% de los gastos y costos deducibles, más el 0,4% de los activos totales y el 0,4% de las ventas; obtendremos el Anticipo del Impuesto a la Renta por cada saco de cemento sin tomar en cuenta el activo ni patrimonio, el cual es:

INGRESOS:

Valor del saco de cemento para venta	US\$	5,73
(+)Valor del transporte y estibaje de fábrica		0,27
		6.00

COSTOS:

Valor por el que la distribuidora adquiere el saco de cemento US\$

(+)Valor del transporte y estibaje de fábrica 0,27

5,80

5,53

GASTOS:

Promedio total de gastos US\$ 0,1819

Calculando el Anticipo se obtiene:

CALCULO DEL ANTICIPO

 0,004 INGRESOS
 US\$ 0,024

 0,002 COSTOS Y GASTOS
 0,012

ANTICIPO (puro cemento) 0,036 US\$ por saco

Luego de que se ha procedido a calcular el Anticipo del Impuesto a la Renta por cada saco de cemento calcularemos el Anticipo del Impuesto a la Renta considerando una media del volumen de ventas, con el objetivo de calcular el anticipo por cada saco de cemento en el caso de vender 5.000, 10.000 y 15.000 sacos de cemento y compararlo con la utilidad obtenida por saco de cemento.

Para calcular este anticipo el valor del Activo y del Patrimonio constituyen un estimado para cada caso de acuerdo a las necesidades mínimas para el funcionamiento de la compra-venta de cemento.

CALCULO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA CONSIDERANDO UNA MEDIA DEL VOLUMEN DE VENTAS DE 5.000 SACOS MENSUALES

Se realizará este cálculo contemplando los siguientes valores para los rubros sobre los cuales se calcula el Anticipo del Impuesto a la Renta:

ACTIVO	US\$	35.000,00
INGRESOS		360.000,00
COSTOS Y GASTOS		358.914,00
PATRIMONIO		5.000,00

En base a estos valores se calculan los porcentajes establecidos para determinar el Anticipo del Impuesto a la Renta:

		Valor	%
0,40% ACTIVO	US\$	35.000,00	140,00
0,40% INGRESOS		360.000,00	1.440,00
0,20% COSTOS Y GASTOS		358.914,00	717,83
0,20% PATRIMONIO		5.000,00	10,00
			2.307,83

El valor obtenido de US\$ 2.307,83 es el correspondiente al valor que se determina por Anticipo del Impuesto a la Renta, es decir pertenecientes a la venta de 60.000 sacos de cemento al año (5.000 sacos x 12 meses), entonces el Anticipo por cada saco de cemento será:

Anticipo del Impuesto a la Renta	US\$	2.307,83
(/) Número de sacos vendidos al año		60.000
Anticipo del Impuesto a la Renta por saco		0,0384638

CÁLCULO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA CONSIDERANDO UNA MEDIA DEL VOLUMEN DE VENTAS DE 10.000 SACOS MENSUALES

En el caso de que se venda 10.000 sacos de cemento mensual se considerarán los siguientes rubros para calcular el Anticipo del Impuesto a la Renta con los siguientes valores:

ACTIVO	US\$	75.000,00
INGRESOS		720.000,00
COSTOS Y GASTOS		717.828,00
PATRIMONIO		25.000,00

Calculando los porcentajes para establecer el Anticipo del Impuesto a la Renta obtendremos:

		Valor	%
0,40% ACTIVO	US\$	75.000,00	300,00
0,40% INGRESOS		720.000,00	2.880,00
0,20% COSTOS Y GASTOS		717.828,00	1.435,66
0,20% PATRIMONIO		25.000,00	50,00
			4.665,66

Los US\$ 4.665,66 son el valor del Anticipo del Impuesto a la Renta determinado para la venta de 10.000 sacos de cemento, por cada saco cada saco de cemento este valor sería de:

Anticipo del Impuesto a la Renta	US\$	4.665,66
(/) Número de sacos vendidos al año		120000
Anticipo del Impuesto a la Renta por saco		0,0388805

CÁLCULO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA CONSIDERANDO UNA MEDIA DEL VOLUMEN DE VENTAS DE 15.000 SACOS MENSUALES

Cuando las ventas mensuales son de 15.000 sacos, los valores de Activo, Ingresos, Costos y Gastos, y Patrimonio son:

ACTIVO	US\$	115.000,00
INGRESOS		1.080.000,00
COSTOS Y GASTOS		1.076.742,00
PATRIMONIO		75.000.00

Ahora se procede a calcular el Anticipo del Impuesto a la Renta por los 180.000 sacos de cemento vendidos en el año:

		Valor	%
0,40% ACTIVO	US\$	115.000,00	460,00
0,40% INGRESOS		1.080.000,00	4.320,00
0,20% COSTOS Y GASTOS		1.076.742,00	2.153,48
0,20% PATRIMONIO		75.000,00	150,00
			7.083,48

Entonces se ha obtenido el valor del Anticipo del Impuesto a la Renta por la venta de 180.000 sacos vendidos en un año. Se calcula ahora el valor del Anticipo por cada saco de cemento:

Anticipo del Impuesto a la Renta	US\$	7.083,48
(/) Número de sacos vendidos al año		180000
Anticipo del Impuesto a la Renta por saco		0,0393527

En síntesis se obtiene:

CALCULO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA CONSIDERANDO UNA MEDIA DEL VOLUMEN DE VENTAS

5000 sacos mensuales

			Anticipo
	Valor	%	x saco
US\$	35.000,00	140,00	
	360.000,00	1.440,00	
	358.914,00	717,83	
	5.000,00	10,00	
		2.307,83	0,0384638
	US\$	US\$ 35.000,00 360.000,00 358.914,00	US\$ 35.000,00 140,00 360.000,00 1.440,00 358.914,00 717,83 5.000,00 10,00

10000 sacos mensuales

					Anticipo
			Valor	%	x saco
0,40%	ACTIVO	US\$	75.000,00	300,00	
0,40%	INGRESOS		720.000,00	2.880,00	
	COSTOS Y				
0,20%	GASTOS		717.828,00	1.435,66	
0,20%	PATRIMONIO		25.000,00	50,00	
				4.665,66	0,0388805

15000 sacos mensuales

					Anticipo
			Valor	%	x saco
0,40%	ACTIVO	US\$	115.000,00	460,00	
0,40%	INGRESOS		1.080.000,00	4.320,00	
	COSTOS Y				
0,20%	GASTOS		1.076.742,00	2.153,48	
0,20%	PATRIMONIO		75.000,00	150,00	
				7.083,48	0,0393527

Una vez calculado el Anticipo del Impuesto a la Renta por cada saco de cemento en base a una media de volumen de ventas es necesario para su comparación, calcular la utilidad que obtenga una distribuidora por cada saco de cemento para de esta manera determinar cómo afecta el Anticipo del Impuesto a la Renta en la utilidad obtenida.

DESGLOSE DE LA UTILIDAD DE LOS DISTRIBUIDORES DE CEMENTOS GUAPAN

Consideramos al distribuidor 5.000 sacos de volumen de venta mensualmente:

		P. UNIT.	T/ANUAL
PRECIO DE VENTA ANTES DE IVA COSTO DE FABRICA ANTES DE		6,00	360.000,00
IVA UTILIDAD BRUTA		5,80	348.000,00 12.000,00
BASE MINIMA DE GASTOS PARA EL FUNCIONAMIENTO DE LA ACTIVIDAD:			
ARRIENDO DE BODEGA		150,00	1.800,00
SERVICIOS BASICOS (luz, agua, telf.)		35,00	•
SUELDOS Y SALARIOS 1 Bodeguero 1 Despachador		714,00	8.568,00
1 Chofer	300,00		
1 Asist. Ventas, factur, secret., etc.1 Servicio de Contabilidad y	264,00		
asesoramiento	150,00		
BENEFICIOS SOCIALES, IESS COMBUSTIBLE Y MANTENIM.		160,00	1.920,00
VEH. MATER. DE OFICINA ASEO Y		25,00	300,00
OTROS		12,00	144,00
GASTOS FINANCIERO			
GASTOS DE GESTION			
TOTAL GASTOS			13.152,00
PERDIDA O UTILIDAD			-1.152,00

Se obtiene que con la venta de 5.000 sacos mensuales y 60.000 anuales la utilidad neta es nula.

Consideramos al distribuidor 10.000 sacos de volumen de venta mensualmente:

		P.UNIT.	T/ANUAL
PRECIO DE VENTA ANTES DE IVA COSTO DE FABRICA ANTES DE		6,00	720.000,00
IVA		5,80	696.000,00
UTILIDAD BRUTA			24.000,00
BASE MINIMA DE GASTOS PARA EL FUNCIONAMIENTO DE LA ACTIVIDAD:			
ARRIENDO BODEGA		200,00	2.400,00
SERVICIOS BASICOS (luz, agua, telf.)		75,00	900,00
SUELDOS Y SALARIOS		1.108,00	13.296,00
1 Bodeguero	264.00		
1 Despachador 1 Chofer	264,00 300,00		
1 Asist. Ventas, factur, secret., etc. 1 Servicio de Contabilidad y	264,00		
asesoramiento	280,00		
BENEFICIOS SOCIALES, IESS COMBUSTIBLE Y MANTENIM.		220,00	2.640,00
VEH. MATER. DE OFICINA ASEO Y		55,00	660,00
OTROS		15,00	180,00
GASTOS FINANCIERO			
GASTOS DE GESTION			
TOTAL GASTOS			20.076,00
PERDIDA O UTILIDAD			3.924,00
15% EMPLEADOS			588,60
UTILIDAD NETA			3.335,40

En este caso, en donde las ventas son de 10.000 sacos de cemento mensuales la utilidad por saco de cemento en el año sería de:

UTILIDAD NETA	US\$	3.335,40
SACOS VENDIDOS		120.000,00
UTILIDAD NETA POR SACO		0,0278

Consideramos al distribuidor 15.000 sacos de volumen de venta mensualmente:

		P.UNIT.	T/ANUAL
PRECIO DE VENTA ANTES DE IVA COSTO DE FABRICA ANTES DE		6,00	1.080.000,00
IVA UTILIDAD BRUTA		5,80	1.044.000,00 36.000,00
BASE MINIMA DE GASTOS PARA EL FUNCIONAMIENTO DE LA ACTIVIDAD:			
ARRIENDO BODEGA SERVICIOS BASICOS (luz, agua,		300,00	3.600,00
telf.)		105,00	1.260,00
SUELDOS Y SALARIOS 1 Bodeguero 1 Despachador 1 Chofer 1 Asist. Ventas, factur, secret., etc. 1 Servicio de Contabilidad y asesoramiento	300,00 264,00 350,00 264,00 280,00	1.458,00	17.496,00
BENEFICIOS SOCIALES, IESS COMBUSTIBLE Y MANTENIM.		325,00	3.900,00
VEH. MATER. DE OFICINA ASEO Y		120,00	1.440,00
OTROS		35,00	420,00
GASTOS FINANCIEROS GASTOS DE GESTION		55,00	750,00 660,00
TOTAL GASTOS			29.526,00
PERDIDA O UTILIDAD			6.474,00
15% EMPLEADOS			971,10
UTILIDAD NETA			5.502,90

En donde la utilidad por saco de cemento si la distribuidora vende 15.000 sacos de cemento mensual, esto es 180.000 sacos anuales, sería:

UTILIDAD NETA US\$ 5.502,90 (/)SACOS VENDIDOS 180.000,00 UTILIDAD NETA POR SACO 0,0306

2.3 ANALISIS DE LAS INCIDENCIAS DEL ANTICPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LOS BALANCES DE LOS DISTRIBUIDORES DE CEMENTO EN COMPARACION CON LOS DISTRIBUIDORES DE COMBUSTIBLE:

Cimentándonos en los resultados que se obtuvieron anteriormente se puede ver claramente que solo basándonos en la determinación del Anticipo del Impuesto a la Renta, tomando únicamente para dicho cálculo los rubros de Ingresos y el de Costos y Gastos, es decir, solo los rubros que directamente están relacionados con el cemento y la actividad de compra-venta de cemento en sí, se observa la incidencia que tiene el Anticipo del Impuesto a la Renta para la utilidad que obtienen las distribuidoras de cemento, ya que sustentándonos en el precio de venta oficial al público y en el costo para la distribuidora, así como en los gastos, cuando la distribuidora venda 60.000 sacos de cemento en el año el Anticipo del Impuesto a la Renta el cual deberá pagar por cada saco de cemento a pesar de no haber generado utilidad neta es de US\$0,03846, ahora en el caso en el que la distribuidora venda 120.000 sacos de cemento al año el Anticipo que deberá pagar por Impuesto a la Renta por cada saco de cemento, supera al valor que la distribuidora obtiene como utilidad neta. Así mismo en el caso en el que la distribuidora proceda a incrementar el volumen de ventas a 180.000 sacos de cemento al año, entonces se obtiene el mismo resultado, esto es que el valor determinado por cada saco de cemento como Anticipo del Impuesto a la Renta es mayor al valor que se obtiene como utilidad neta por cada saco; tal como se expone en el siguiente cuadro:

N. DE SACOS	ANTICIPO	UTIL. NETA	EXCEDENTE
VENDIDOS	POR SACO	POR SACO	
60.000	0,03846	0	0,03846
120.000	0,03888	0,0278	0,01108
180.000	0,03935	0,0306	0,00875

Tabla 2.8 excedente del Anticipo con relación a la Utilidad de una distribuidora de cemento.

Apoyándonos en los resultados que se han obtenido del análisis de la incidencia del Anticipo del Impuesto a la Renta, se concluye que al calcular en Anticipo del Impuesto a la Renta únicamente tomando los rubros de Ingresos y de Costos y Gastos que son los rubros que están directamente relacionados con la actividad de compra-venta de cemento, este Anticipo obtenido supera al valor de la utilidad neta que se obtiene por saco de cemento.

Lo que obviamente le afectará a su liquidez, lo que le obligará al contribuyente a sacrificar su patrimonio para poder cubrir el valor que debe por concepto de Anticipo de Impuesto a la Renta.

En la misma circunstancia se encuentran todos aquellos contribuyentes cuya actividad económica consista en la compra-venta de bienes como distribuidores o intermediarios, y que para obtener utilidad necesiten comprar volúmenes altos para vender un volumen alto de ventas, y como dos de los rubros sobre los cuales se calcula el Anticipo del Impuesto a la Renta lo conforman los Ingresos y los Costos y Gastos, este Anticipo será de cuantía elevada en comparación con las utilidades que obtenga.

El Anticipo del Impuesto a la Renta es considerado como un impuesto mínimo en virtud de que, lo que se busca es que el cobro del anticipo obedezca a dos principios: el primero es que todos los contribuyentes, ganen o pierdan, utilizan los servicios del sector público; el segundo es que hay una gran cantidad de contribuyentes que evaden y con un mínimo de impuesto se disminuye esa evasión.

Pero como el Anticipo del Impuesto a la Renta se calcula sobre los Activos, el Patrimonio, los Ingresos y los Costos y Gastos, rubros que no tienen que ver con la utilidad que genera el negocio, que al fin y al cabo es el espíritu del cobro del Impuesto a la Renta, se perjudica la liquidez del contribuyente y hasta puede llegar a comprometer su patrimonio.

Entonces se puede considerar que este Anticipo mínimo se convierte en un impuesto a la existencia de una empresa, a la actividad empresarial en sí, mas no a un impuesto sobre las rentas.

Por las razones anteriores las distribuidoras de combustible y comercializadoras en calidad de contribuyentes cuya actividad empresarial se vio afectada por el Anticipo del Impuesto a la Renta, presentaron una propuesta al Gobierno para que se les reduzca este anticipo, argumentando que el cálculo del valor del Anticipo del Impuesto a la Renta en la forma establecida en el art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno les provocaba una drástica disminución de los ingresos netos en el sector de la comercialización y distribución de combustibles.

Al mismo tiempo a pedido del Ministerio de Recursos Naturales no Renovables, y sustentado con un informe del Servicio de Rentas Internas (SRI), el presidente decidió reducir el valor del anticipo del Impuesto a la Renta para ese sector, por el período fiscal 2010, y cambiar, dentro de la fórmula para calcular el Anticipo, el rubro de Ingresos por el de Total de Margen de Comercialización, para el período fiscal 2011.

En lo jurídico, el decreto se fundamenta en el último inciso de la letra i) del numeral 2 del art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual establece que, en casos excepcionales en que los subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos, es el presidente de la República quien tendrá la potestad de reducir o exonerar el valor del anticipo del Impuesto a la Renta establecido para un sector o subsector.

Indiscutiblemente esta reducción favorece a este sector determinado de la industria, sin embargo este sector no es el único que se encuentra afectado por el Anticipo, sino como se expuso con anterioridad, el Anticipo del Impuesto a la Renta afecta a todos los contribuyentes cuya actividad económica consista en la distribución o intermediación de bienes, como es el caso específico de las distribuidoras de cemento.

CAPITULO III

3. ANÁLISIS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU IMPACTO EN LOS CONTRIBUYENTES ANALIZADOS:

Una vez realizado el análisis comparativo de la incidencia y de los efectos causados por el impacto del Anticipo del Impuesto a la Renta tanto en el sector de combustible quien cuenta con una exención establecida en la reforma que introduce el Código de la Producción señalado en el literal j) del Artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que favorece a dicho sector, a diferencia del sector de cemento; describiré brevemente los principios tributarios para posteriormente a la luz de dichos principios concluir cuan apegado está el Anticipo del Impuesto a la Renta a la ley y la constitución.

3.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS:

Podemos definir básicamente a los principios tributarios como los elementos mínimos con los que deben de cumplir las contribuciones los cuales son los que rigen la imposición de toda carga contributiva por parte del Estado a sus habitantes.

Los principios fundamentales por los cuales se rige el derecho tributario están recogidos tanto en la Constitución Política de la República como en la doctrina.

3.1.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS RECOGIDOS EN LA CONSTITUCION POLÍTICA DE LA REPÚBLICA:

Nuestra Constitución ha dispuesto la existencia de determinados principios como rectores del Régimen tributario en el Ecuador. El Art. 300 establece: "El Régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia,"

simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuesto directos y progresivos."⁹

3.1.1.1 PRINCIPIO DE GENERALIDAD:

Este principio se refiere a que las normas tienen que crearse con la intención de que rijan de manera general.

En aplicación de este principio, las leyes no pueden referirse, en concreto, a determinadas personas o grupos de personas, ya sea para concederles beneficios, exenciones o imponiéndoles gravámenes, es decir, las leyes deben ser generales y abstractas.

Este principio hace referencia a la igualdad de personas, por tanto, no se puede suponer la elaboración de leyes discriminatorias con respecto a una persona o grupos de personas, para darles tratamientos distintos de los que se dan al resto.

La generalidad en tributaria hace referencia a que todos los individuos con cuya actividad económica cumplan el hecho generador, deberán pagar impuesto sin excepción alguna.

3.1.1.2 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD:

Este principio adopta el fundamento de que conforme aumenta la capacidad económica de una persona, debe aumentarse de manera progresiva, el gravamen que dicha persona sufre en el pago de sus tributos. En el caso del Impuesto a la Renta ha adoptado esta modalidad de manera que conforme aumentan los ingresos y patrimonio del sujeto, de manera gradual, va aumentando la tarifa del tributo a satisfacerse.

⁹ Art. 300 Constitución de la República del Ecuador, 28 de septiembre de 2008

No siempre un impuesto progresivo cumple con el cometido primordial de todo sistema tributario de establecer gravámenes conforme a la capacidad contributiva de los sometidos a ellos. Por lo que la progresividad del tributo cumple su cometido solamente cuando es además de progresivo, proporcional a la capacidad del sujeto para contribuir. Por lo tanto lo mejor en cuanto a un tributo es que se establezca de manera que el gravamen impuesto sea directamente proporcional a la capacidad del sujeto para contribuir al gasto público, de forma que se acreciente, progresivamente conforme.

3.1.1.3 PRINCIPIO DE EFICIENCIA:

Este principio impone la obligación al Estado de procurarse Administraciones Tributarias eficientes, es decir, que obtengan el máximo de resultados posibles al mínimo costo. En términos económicos, diríamos que, una administración es más eficiente conforme logre optimizar al máximo sus recursos.

Plantea además una relación entre los ingresos tributarios obtenidos y los recursos utilizados para conseguirlos. Un tributo es eficiente cuando no distorsiona la economía y el Estado obtiene los recursos a un costo razonable. No sería concebible que los recursos empleados en la consecución de un tributo superaran el ingreso que este genera.

El principio de eficiencia se refleja tanto en el diseño de los impuestos por el legislador, como en su recaudo por la administración.

En cuanto a su diseño, un impuesto un tributo es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, el impuesto que permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible.

En cuanto a su recaudo, la eficiencia mide qué tantos recursos logra recaudar la administración bajo las normas vigentes.

3.1.1.4 PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA:

Implica la obligación de las Administraciones tributarias de proporcionarle al obligado a pagar tributo un sistema simple, que reduzca al máximo la presión fiscal indirecta sufrida por el sujeto pasivo en el cumplimiento de la obligación tributaria. Por presión fiscal indirecta entiéndase todos aquellos egresos adicionales en los que debe incurrir el sujeto pasivo con la finalidad de pagar la obligación tributaria. (ejemplo: pago de asesor tributario, compra de formularios, etc.)

Es decir que la simplicidad administrativa no se limita a la "tramitología", procedimientos de liquidación y pago de tributos —sin olvidar la serie de requerimientos e información que se solicita en reclamos administrativos-; también comprende una obligación para el legislador y para los administradores de tributos de simplificar la normativa existente.

La simplicidad administrativa hace relación también a la limitación de los costes indirectos. En la preparación de declaraciones para un buen número de contribuyentes será necesario contratar: contadores, auditores, abogados y personal que cumpla con los requerimientos documentales de la Administración; así como programar gastos de papelería, fotocopiado y sistemas de información.

3.1.1.5 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD:

La Ley Tributaria no tiene carácter retroactivo, las leyes sus reglamentos y circulares rigen exclusivamente para el futuro.

El Código Tributario señala que regirán desde el día siguiente al de su publicación en el registro oficial, pero también puede señalarse una fecha de vigencia posterior a la de la publicación.

Las leyes que se refieren a tributos cuya determinación o liquidación deba realizarse por periodos anuales, por ejemplo, el impuesto a la renta, son aplicables desde el primer día del siguiente año calendario; y si la determinación o liquidación se realiza por períodos menores, se aplicarán desde el primer día del mes siguiente.

3.1.1.6 PRINCIPIO DE EQUIDAD:

Este principio trata sobre lo justo que debe ser un sistema tributario en la manera de tratar a los diferentes individuos.

Existen dos acepciones distintas sobre el alcance de equidad:

La equidad horizontal: se refiere a que quienes están en situaciones objetivas
similares reciban un tratamiento similar, es decir evitando cualquier tipo de
discriminación por razón de raza, sexo, edad, etc.

□ La equidad vertical: por su parte se refiere a que quien se encuentra en mejores condiciones pague más que quien está en condiciones inferiores, ésta guarda relación con el principio de progresividad. La equidad vertical se califica sobre la base de tres aspectos: mayor capacidad de pago, mayor nivel de bienestar económico y quien recibe mayores prestaciones del Estado.

3.1.1.7 PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA:

El Estado y las Administraciones Tributarias se acatarán a este principio haciendo la información relativa a su gestión, transparente, pública y asequible.

Esta información a la que se refiere este principio alcanza a aquella información que hace referencia a la gestión de lo público por parte de las Administraciones Tributarias, esto es, a su manejo administrativo. De ninguna manera puede creerse que la aplicación de este principio consiste en dejar a disposición del público la información que tienen las Administraciones tributarias de los contribuyentes, ya que esta información es confidencial, de propiedad del contribuyente mismo, y solamente administrada por el Estado a través de las Administraciones Tributarias.

La transparencia tributaria implica apertura de información entre gobiernos y sus diferentes niveles y entre éstos y los ciudadanos, la misma que debe ser suficientemente clara y sencilla para incentivar su cumplimiento, eficaz para que disminuyan la controversia y otorguen seguridad jurídica.

Por lo dicho anteriormente la Administración Tributaria debe ser un ente diáfano, claro y contundente, el cual debe proveer toda la información en todos sus actos administrativos y judiciales.

3.1.1.8 PRINCIPIO DE SUFICIENCIA RECAUDATORIA:

Este principio trata de promover e incitar a que los tributos sean suficientes y capaces para cubrir las necesidades financieras en un determinado período y así el fisco logre sus objetivos primordiales e inherentes a los fines de los tributos.

El Estado por lo tanto tiene el deber de asegurarse de que la recaudación de tributos sea siempre suficiente para financiar el gasto público, es decir, para cumplir con los servicios públicos esenciales derivados de las necesidades públicas esenciales, indelegables.

Este principio no se debe basar únicamente en la generación y recaudación de impuestos, sino que se debe propiciar el aumento de la productividad para generar desarrollo en el país y lograr el bienestar de todos los ciudadanos como se establece en la Constitución.

3.1.2 PRINCIPALES PRINCIPIOS TRIBUTARIOS RECOGIDOS EN LA DOCTRINA:

Como los principales principios tributarios recogidos en la doctrina podemos citar el principio de legalidad, proporcionalidad, igualdad, no confiscación, y principio de impugnación.

3.1.2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

Este principio hace referencia a que no hay tributos sin ley; por lo que este principio exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones, sanciones, órgano habilitado para recibir el pago, los derechos y obligaciones tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria.

En virtud de este principio, la facultad de establecer, modificar, extinguir tributos es exclusiva del Estado, el cual la ejerce mediante la ley.

Conforme a las normas constitucionales este principio se aplica con relación a los actos legislativos de la entidad competente. Por tanto, en el caso de los impuestos, se refiere al acto legislativo de la Asamblea Nacional; tratándose de tasas y contribuciones especiales, el acto legislativo al que se refiere es de ente seccional.

Lo que se encuentra señalado en la Constitución:

Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: [...] 6. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.¹⁰

Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: [...]5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.¹¹

De esta manera aplicando este principio a los impuestos diríamos que no hay impuesto sin ley, y, con respecto a las tasas y contribuciones especiales diremos que: no hay tasa o contribución especial si no hay acto legislativo que en este caso sería una ordenanza que lo establezca.

_

¹⁰ Art. 120, Constitución de la República del Ecuador, 28 de septiembre de 2008

¹¹ Art. 264, Constitución de la República del Ecuador, 28 de septiembre de 2008

Del principio de legalidad se deriva el principio de Reserva de Ley que establece que, ciertos elementos del tributo, obligatoriamente requieren acto legislativo para ser creados, modificados o suprimidos. Así, el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exoneraciones y deducciones, y los reclamos, serán determinados por las leyes tributarias.

En conclusión, estarán sometidos estricta e imprescindiblemente al principio de legalidad todo el conjunto de las relaciones tributarias, los derechos y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes.

3.1.2.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD:

Este principio determina que los tributos deben ser establecidos de tal forma que el gravamen siempre guarde proporción con la capacidad de contribuir de los ciudadanos. Por tanto, a mayor capacidad contributiva, aumentará de manera proporcional el gravamen establecido por concepto de obligación tributaria.

La dificultad que implica aplicar este principio consiste en que la base sobre la cual se aplica la tarifa del tributo, no siempre es una verdadera manifestación de capacidad contributiva. Como ejemplo, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, si bien la tarifa del 12% es proporcional al monto del bien adquirido, el valor de dicho bien no siempre es una manifestación de real riqueza.

Por tanto, un tributo es proporcional no únicamente cuando tenga la misma proporción con relación a su base imponible, sino que dicha base imponible manifieste realmente riqueza y por ende de capacidad contributiva.

3.1.2.3 PRINCIPIO DE NO CONFISCACION:

Ninguna contribución impuesta por el Estado puede ser confiscatoria ya que los tributos deben establecerse en la medida tal que no llegue a causar perjuicios patrimoniales a los contribuyentes.

Las leyes tributarias deben estimular la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

Lo que se busca con en este principio es evitar una imposición excesiva, mayor a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar otros derechos.

El Principio de No Confiscación, es un límite de la facultad tributaria y obliga al Estado a garantizar el derecho a la propiedad privada, evitando que sus impuestos disminuyan su capacidad de disponer de su patrimonio.

La no confiscación tributaria prohíbe el establecimiento de tributos excesivamente elevados, de tal manera que afecten la capacidad económica del contribuyente, perjudicando el derecho de propiedad.

3.1.2.4 PRINCIPIO DE IMPUGNACION:

La impugnación es una acción, una refutación, una objeción, una contradicción, tanto a los actos que se refieran a la parte contraria cuando pueden ser objeto de discusión como a las resoluciones judiciales, es decir que los sujetos participantes de una relación jurídica deben contar con los medios necesarios para combatir resoluciones de la autoridad

Este principio manifiesta la importancia del derecho y la potestad por parte de todos los sujetos involucrados en el régimen tributario para impugnar todos los actos o resoluciones que perjudiquen sus intereses, ya sea por vía administrativa o judicial.

Acatándose a este principio los sujetos que se consideren agraviados por una resolución pronunciada, dentro de la prosecución del proceso, tiene la oportunidad de alzarse de la resolución que le afecte y solicitar la subsanación del error.

3.1.2.5 PRINCIPIO DE IGUALDAD:

Otro de los principios tributarios es el principio de igualdad el cual hace referencia a la igualdad de todos ante la ley tributaria, que todos los ciudadanos de iguales condiciones estén sometidos al Régimen Tributario en iguales condiciones, es decir los contribuyentes que estén en condiciones iguales deberán ser gravados con la misma contribución y la misma cuota tributaria, por estos se concluye que la leyes tributarias que rigen a los contribuyentes deberán dar el mismo trato a las personas que se encuentren en condiciones iguales, pero este trató será distinto al que se le dé a personas en condiciones diferentes.

3.2 ANÁLISIS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

En el Suplemento del Registro Oficial 94 del 23 de diciembre 2009, se publicó la Ley reformatoria a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y a la Ley reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Respecto de las reformas aplicadas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, tenemos las que afectan al Impuesto a la Renta, y concretamente modifican el Anticipo del Impuesto a la Renta que se debe declarar y pagar en forma anual.

Esta ley reformatoria, en su artículo 13 modifica parcialmente el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. En lo principal, cuando se procede con el cálculo de este anticipo, ya no se deducen las retenciones que se hayan efectuado en el ejercicio económico anterior al de la declaración, lo cual vuelve a este anticipo en un valor muy alto. Adicionalmente el cambio efectuado al literal i) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece en su segundo inciso que el Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada tres años cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para lo que el contribuyente tiene que presentar su petición al Servicio de Rentas Internas para su verificación. 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.

Con lo que se ha mencionado anteriormente en el párrafo, se evidencia que el Anticipo del Impuesto a la Renta se está constituyendo como un impuesto mínimo.

Es por ello la necesidad de que a la luz de los principios tributarios se analice el Anticipo del Impuesto a la Renta.

Debemos recordar que la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno, aprobada por la Asamblea Nacional el 3 de diciembre del 2009, se empezó a aplicar desde el año 2010, debido a que en nuestra constitución se prohíbe la retroactividad de las leyes tributarias, misma que cambió la naturaleza del "anticipo" del Impuesto a la Renta, convirtiéndolo en un "impuesto mínimo", por aquello de que todas las empresas debían pagar un mínimo de tributo por los servicios que reciben del Estado de tal manera que así el Estado aseguraría que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias y disminuir la evasión fiscal.

Lamentablemente, la fórmula planteada por el Servicio de Rentas Internas para que se aplique este "impuesto mínimo" resultó anti-técnica e inequitativa e incluso se podría afirmar que fue ilegal.

Empezaremos analizando la diferenciación que se hace para cada tipo de contribuyente; por un lado están 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; y por otro lado se encuentran las personas naturales, sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades.

Así para calcular el Anticipo del Impuesto a la Renta según la última reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno, 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; deberán pagar por concepto de Anticipo del Impuesto a la Renta 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; a diferencia de las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades quienes para determinar su Anticipo deberán realizar la suma matemática del cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total, más el cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del Impuesto a la Renta, más el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total y el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del Impuesto a la Renta.

Entonces claramente se ve que se hace una distinción entre unos y otros contribuyentes.

Es así que a la luz del principio de generalidad el cual versa sobre la manera general con la que las normas deben regir, y que las mismas no pueden referirse concretamente a determinados individuos se puede deducir que no se cumple este principio, ya que la distinción entre uno y otro contribuyente es muy clara.

Como se dijo este "impuesto mínimo" ha resultado inequitativo siendo que en el principio de equidad en materia tributaria existen la acepción desde el punto de vista horizontal, a saber que la equidad horizontal se refiere al trato similar que debe darse a los contribuyentes; podemos asociar este principio con el de generalidad, que como lo vimos no se cumple porque entre los distintos contribuyentes sufren tratos distintos en cuanto al cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta, al existir dos fórmulas para calcular el Anticipo para cada uno de estos tipos de contribuyentes.

Desde el punto de vista del principio de equidad vertical se observa que se cumple este principio desde esta acepción vertical, ya que los contribuyentes que se encuentran en mejores condiciones esto es, que obtienen más ingresos, pagan más por concepto de Impuesto a la Renta y por consiguiente del Anticipo.

Adicionalmente se afirmó que el Anticipo es ilegal ya que por un lado en lo referente a este principio el de legalidad, los tributos tienen que ser incorporados mediante el órgano al que el Constituyente ha otorgado la potestad tributaria, que recae en el caso particular de nuestro país, en la Asamblea Nacional, previa iniciativa del Presidente de la República, mediante una ley que debe ser promulgada, en la forma prescrita en la Constitución, es decir siempre sujeta al trámite constitucional, sea que se trate de un proyecto de ley que sigue el procedimiento normal, o sea un proyecto enviado a la Asamblea con el carácter de urgente.

Pero es cierto, que el tributo no solamente necesita de la observación de este procedimiento para incorporarse formalmente al ordenamiento jurídico, sino para que la ley lo contemple, debe contar con los elementos básicos que permitan su configuración dando cumplimiento parciamente con el principio de legalidad ya que el Impuesto a la Renta como el Anticipo están establecidos claramente en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno así como en el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, de tal manera que como se expuso en el capítulo I de la presente tesis, en la ley antes mencionada se encuentra delimitado el objeto imponible del Impuesto a la Renta, sus sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo, la forma de establecerla, las exoneraciones y deducciones, y los reclamos.

Por otra parte el hablar de legalidad implica hablar de la reserva de ley lo cual en materia tributaria consiste en que solo mediante ley se pueden crear, modificar o suprimir impuestos, así podemos ver que en el caso de la Ley de Régimen Tributario Interno se ha reformado a través de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Sin embargo, sobre este principio y su cumplimiento hay un sin número de controversias, basadas en que de acuerdo a lo establecido en el Artículo 165 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) se deben cancelar de manera anticipada sólo en estado de excepción decretado por el Presidente de la República y además en el artículo 68 del Código Orgánico Tributario se señala que deben existir 4 requisitos fundamentales para que se genere una obligación tributaria, que como ya se señaló en el Capítulo I, son: el hecho generador, los sujetos obligados, la base imponible y la cuantía del tributo.

Por lo que se está contraviniendo a la Constitución de la República del Ecuador que es la norma jerárquicamente superior, la cual no faculta los cobros anticipados de los tributos (ya que no vivimos en estado de excepción económica) y al Código Orgánico Tributario que establece que debe haber hecho generador y sujeto obligado para que se genere una obligación tributaria (y en este caso existe hecho generador y sujeto obligado del impuesto a la renta mas no del anticipo). Recordando pero que para objeto de la determinación del anticipo se toma tanto al hecho generador como al sujeto obligado del Impuesto a la Renta como los mismos para pago del Anticipo.

Por otro lado al realizar el cálculo del monto del impuesto mínimo a la renta, se efectuaría sobre una base que no es real sino presunta. Es decir se establecen hechos como: el patrimonio total del contribuyente, sus activos totales, sus costos y gastos, su total de ingreso, y de estos se puede derivar una determinada situación económica y presumir una capacidad contributiva. Situación económica, en más de un caso, irreal, inexistente y por ende, una capacidad contributiva, igualmente, inexistente. No puede asegurarse, bajo ninguna circunstancia que el universo de contribuyentes, ha creado rentas o medios de pago similares.

Se estaría gravando manifestaciones de riqueza hipotéticos. En más de un caso, creadas artificialmente, por la imaginación del legislador, puesto que en la realidad no existen.

La consecuencia económica es que, más de un contribuyente, en la realidad no tendrá las rentas ni la capacidad económica para satisfacer estas obligaciones tributarias y se ve forzado, a deshacerse de su patrimonio para atender estas obligaciones.

Y puesto que el principio de no confiscación constituye una garantía de orden material para el contribuyente, en el sentido de que su patrimonio o riqueza no sea confiscado por el Fisco, y está íntimamente ligado con el principio de capacidad contributiva, porque cuando se habla de no confiscatoriedad se refiere a que cuando el Estado crea un tributo, éste no debe despojar del patrimonio o renta a un sujeto, y de capacidad contributiva, porque un tributo será constitucional en la medida que respete el derecho a la propiedad y para ello la tributación debe adaptarse a la capacidad económica de los contribuyentes; en este sentido se puede hablar de que el

Anticipo del Impuesto a la Renta no se apega al principio de no confiscatoriedad, porque el Anticipo no está precautelando la propiedad del sujeto pasivo, ya que se está afectando al patrimonio del mismo. Por ende el Anticipo del Impuesto a la Renta no guarda conformidad con el principio de capacidad contributiva.

Adicionalmente, el contribuyente debería tener la posibilidad, en el caso de que se produzca una disminución en su renta, de que se le exonere o rebaje el Anticipo del año fiscal afectado, sin embargo solo el Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad así como para las sociedades que la soliciten; cada tres años por un ejercicio económico cuando su actividad económica haya sido afectada gravemente por caso fortuito o fuerza.

3.3 ANÁLISIS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU IMPACTO EN LOS DISTRIBUIDORES DE COMBUSTIBLE Y CEMENTO:

A la luz de los principio tributarios se contempla que la fórmula para calcular el anticipo mínimo es inequitativa, porque produce una afectación mayor a un sector específico de la economía, en relación con los demás sectores que resultan menos afectados; este sector referido es el sector terciario en el que se encuentra comprendido el comercio y específicamente los canales de distribución, en esta tesis se ha comparado específicamente dos sectores: el de distribución de combustible y el de cemento. Y claro está, entre estos dos sectores el sector que sufre una gran afectación es el sector de distribución de cemento. Puesto que los distribuidores de combustible tienen un trato diferente en cuanto al cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta.

Por ejemplo un distribuidor de cemento que si venden US\$ 80.000 es porque han tenido que comprar US\$ 70.000 del producto al fabricante, su verdadero margen es de US\$ 10.000, esto, suponiendo que el margen sea del 10%.

En el mercado existen productos de alta rotación y bajos márgenes brutos, el caso concreto del cemento y del combustible. Hay negocios que requieren fuertes

inversiones en activos fijos como lo necesitan las distribuidoras de combustible y otros no tanto.

Entonces, está claro que el fabricante y las grandes industrias para mantenerse como tales, buscan su punto de equilibrio en las ventas, cuyo precio final, si bien es cierto, en parte depende de la competencia, en gran medida, depende de las decisiones que toman los administradores, de tal suerte, que son capaces sin limitación alguna, de proponer el precio final y por lo tanto, de controlar el margen que deben arrojar sus ventas. También ocurre lo mismo con algunos importadores, que importan el producto a un valor y lo pueden vender hasta el triple, sin ningún control, por lo tanto al triplicarse su margen la fórmula del anticipo mínimo no los afecta. Tampoco le afecta la fórmula del anticipo mínimo cuando es el sector de la distribución el más fuerte en la cadena y le impone el precio de venta al productor, por lo tanto, a ellos tampoco les afecta la fórmula, porque imponen el precio de compra y porque el volumen de ventas es tal que suple la estrechez del margen de comercialización.

Pero un distribuidor mediano o pequeño de cemento, simplemente no podría sobrevivir con un impuesto mínimo que está fundamentado en las ventas y en los activos.

Y es evidente que el sector más golpeado es aquel que tiene los precios controlados ya sea por el productor o por el propio Estado, como los distribuidores de gasolina o los distribuidores de cemento, ambos distribuidores de productos de alta rotación y bajos márgenes brutos, pero de los cuales el primer sector cuenta con un ventaja que lo coloca en una mejor posición.

Decimos que la fórmula es inequitativa, especialmente para aquellos distribuidores cuyo precio de venta del producto que distribuyen está controlado y por lo tanto deben ajustarse al margen que se les ha impuesto, para estos efectos, analizaremos cada variable:

0.4% DE LAS VENTAS

Como sabemos, es imposible establecer si un negocio es rentable o no en base a la utilidad sobre las ventas. Este indicador no es eficaz ni para comparar empresas dentro de un mismo sector, como el de la comercialización de combustible o el de cemento; ya que existen diversos tipos de modelo de negocio implementado, así pues, la fórmula afecta significativamente más, a aquellas comercializadoras que se dedican exclusivamente a la comercialización, que aquellas que hacen igualmente la comercialización y la distribución. En general una industria manufacturera, una empresa de servicios o un importador que venda sus productos directamente al público tendrán mayor rentabilidad sobre las ventas que un distribuidor o un comerciante.

0.2% Costos y Gastos

Si a mayores egresos se genera una menor utilidad, entonces es absurdo gravar los costos y gastos. Negocios que tienen mayor porcentaje de utilidad sobre las ventas como suelen ser los servicios, por su baja o nula carga de costos y gastos, serían favorecidos en comparación con otros que manejen menores márgenes como lo son las empresas objeto de nuestro estudio.

Este indicador parecería una contradicción, a no ser que lo que se pretenda es que las empresas no incluyan más gastos que los necesarios, lo cual, no es posible en un sector de precios regulados.

0.4% de los Activos

Hasta cierto punto es cierto que mayores activos deberían generar una mayor renta pues de lo contrario serían improductivos; pero al gravarlos directamente no se estaría tomando en cuenta otros factores como por ejemplo los pasivos. Si una comercializadora de cemento obtiene un crédito para almacenar sus productos o para transportarlos, es lógico que la rentabilidad que ese activo genere, será destinada para el repago del préstamo; entonces gravar este activo con un impuesto equivaldría a

encarecer el financiamiento, así como hacer inversiones para optimizar el servicio tendrían un costo adicional con la aplicación de la fórmula.

0.2% del Patrimonio

Este primer incentivo, de reducir tres puntos porcentuales al Impuesto a la Renta beneficia a las grandes empresas y es un incentivo importante, pero para los distribuidores de cemento y combustible, está neutralizado por el "impuesto mínimo", mientras subsista una fórmula inequitativa. La única reforma que se hace para el cálculo de este anticipo en el Código de la Producción es la reforma del literal j) del numeral 2 del Art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que establece textualmente: "Para comercializadoras y distribuidoras de combustibles en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efectos de Impuesto a la Renta será reemplazado por el cero punto cuatro (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente". 12

Esta reforma se la limitó únicamente a favor de las comercializadoras y distribuidoras de combustibles, cuando la misma afectación a la fórmula sufrían los distribuidores de cemento, por eso sería más justo, que el literal j) se extienda no solo a los comercializadores y distribuidores de combustibles sino que sea en general a todos los comercializadores y distribuidores de bienes cuyo precio de venta al consumidor final está regulado por el Estado o por el productor del bien como en el caso de las distribuidoras de cemento.

Al haber introducido esta reforma del literal j) del numeral 2 del Art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se vulneró los principios constitucionales establecidos en el Art. 300 de la Constitución, que establece que el régimen tributario se regirá -entre otros- por el principio de generalidad y equidad.

Además, de que este principio manifiesta que no se pueden elaborar leyes que otorguen beneficios a determinadas personas, y con el decreto del Presidente de la República el cual redujo el valor del Anticipo del Impuesto a la Renta del período

-

¹² Art. 41, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, R.O. 94, 23 de diciembre del 2009.

fiscal 2010, para las Estaciones de Servicio de Combustibles en el segmento automotor y a las comercializadoras de combustible, reduciéndoles un porcentaje al Anticipo de acuerdo a su volumen promedio mensual de ventas, y posteriormente con la reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en donde se hace una exención para el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta para las comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, en donde se reemplaza el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables por el cero punto cuatro por ciento (0,4%) del total del margen de comercialización; se infringió este principio.

Entonces por la diferencia en el trato que hace esta ley de las comercializadoras de combustible con las comercializadoras de cemento, estas últimas sin lugar a dudas, se encuentran afectadas en su liquidez.

Ya que para poder continuar normalmente con sus actividades de compra-venta como distribuidores, y debido a que necesitan comprar volúmenes altos de sacos de cemento, porque según venden determinado volumen de sacos de cemento deben comprar cantidades similares, y por causa del pago del Anticipo del Impuesto a la Renta, sacrifican su liquidez, y como se demostró en el capítulo II, se ven afectados en su utilidad neta.

Esta continua modificación de la Ley en lo que respecta al Anticipo del Impuesto a la Renta y su cálculo con una fórmula confusa, descarta el cumplimiento del principio de simplicidad administrativa, puesto que las administraciones tributarias deben procurar proporcionarle al obligado un sistema simple para pagar los impuestos.

Pero por otro lado estas reformas de la Ley cumplen con el principio de irretroactividad ya que con el decreto del Presidente de la República el cual redujo el valor del Anticipo del Impuesto a la Renta del período fiscal 2010, para las Estaciones de Servicio de Combustibles en el segmento automotor y a las comercializadoras de combustible, rigió únicamente para el anticipo del año fiscal 2010, al igual que mediante suplemento del Registro Oficial No. 94, del 23 de Diciembre del 2009, se expidió la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario

Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador la misma que rigió a partir del 2010.

Como se mencionó el principio de equidad se ha visto vulnerado a través de esta reforma tributaria ya que siendo que en el principio de equidad existen la acepción desde el punto de vista horizontal, a saber que la equidad horizontal se refiere al trato similar que debe darse a los contribuyentes; podemos asociar este principio con el de generalidad, que como lo vimos no se cumple porque entre las distribuidoras de cemento y las de combustible sufren tratos distintos en cuanto al cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta el cual favorece a las distribuidoras de combustible.

También para este análisis se debe considerar un aspecto muy importante como lo es la capacidad contributiva del sujeto lo que significa que el sujeto tributario tiene la titularidad de un patrimonio o de una renta, suficientes para el pago de impuestos, una vez que se hayan cubierto los gastos de dicho sujeto.

En dicha situación podemos diferenciar dos situaciones:

Por un lado es indispensable que el contribuyente debe ser titular del patrimonio o renta, los cuales deben ser aptos para cumplir con los tributos impuestos por el Estado, ya que el Estado debe tomar más del que tiene mayor riqueza, porque tiene mayor capacidad de dar.

Y por otro lado el pago del impuesto debe hacerse siempre que primero se hayan cubierto las necesidades o gastos inherentes al sujeto tributario; ya que la riqueza del sujeto que es empleada para satisfacer sus necesidades elementales no representa capacidad contributiva.

En el caso del Anticipo del Impuesto a la Renta para los distribuidores de cemento, este principio no se consagra ya que se vulnera la capacidad contributiva de los mismos debido a que como se demostró en el análisis del capítulo II, el valor correspondiente al Anticipo que debía pagar las distribuidoras era mayor al valor que obtenían como Utilidad por consiguiente la renta que obtienen las distribuidoras de cemento no son aptas para el pago del Anticipo y por otro lado, el pago de los

impuesto debe realizarse una vez se hayan cubierto las gastos del sujeto tributario, pero en el caso de las distribuidoras ya que el Anticipo supera a la Utilidad necesariamente no se podrá cumplir con el pago de sus gastos. A diferencia de las Distribuidoras de combustible ya que cuentan con otro trato en el cálculo del Anticipo del Impuesto a la Renta el cual no les perjudica, ni en el pago de sus gastos, ni en su utilidad ni aún en su liquidez.

Además del hecho de que basándonos en la fórmula del Anticipo, obligatorio para las distribuidoras de cemento, los ingresos que perciben no se los puede considerar como una manifestación real de riqueza porque ellos trabajan por volúmenes de ventas, por consiguiente su margen de utilidad no es en proporción a sus ingresos. Entonces al calcular el Anticipo del Impuesto a la Renta de acuerdo a la fórmula se está gravando a los ingresos los cuales no son reales, lo que si son sus márgenes de venta.

Adicional a ello, la devolución del Anticipo para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, solo procede cada trienio, lo que resta efectividad al principio de capacidad contributiva, por cuanto más tiempo se demore en devolver este pago en exceso o indebido, pero la capacidad contributiva ya fue afectada. Y de acuerdo a la capacidad contributiva de las distribuidoras de cemento que se ve perjudicada por este impuesto mínimo se puede mencionar la violación que con el Anticipo se hace al principio de no confiscatoriedad, ya que un tributo será constitucional en la medida que respete el derecho a la propiedad.

En este sentido se puede hablar de que el Anticipo del Impuesto a la Renta para el caso de los distribuidores de cemento no se apega al principio de no confiscatoriedad, porque el Anticipo no está precautelando la propiedad del sujeto pasivo, ya que se está afectando al patrimonio del mismo, debido a que las mencionadas distribuidoras para efectos del pago del Anticipo al no obtener utilidad en el ejercicio de su actividad económica deberán sacrificar su patrimonio para cubrir este pago.

Por lo cual se deduce que con la nueva Constitución y la aprobación de la nueva Ley de Equidad Tributaria, se pretende que los ecuatorianos paguemos mayores

impuestos que obligan de forma voluntaria a realizar una cancelación mínima de impuestos; y, con los cuales la administración está logrando sus objetivos de recaudación como sucede con las distribuidoras de cemento ya que independientemente que las distribuidoras de cemento obtengan o no utilidad deberán pagar el Anticipo del Impuesto a la Renta, pero que afectan sus derechos como ciudadanos y como contribuyentes.

CONCLUSIONES

Con el análisis que he realizado se puede concluir que si bien es cierto el Fisco en el afán de mejorar las recaudaciones de los impuestos, de que estos estén dirigidos y se realicen de una manera más justa y equitativa para los ecuatorianos, evitando la evasión fiscal y la redistribución inequitativa de la riqueza, se han vulnerado ciertos principios por los cuales la Ley de Régimen Tributario Interno debería regirse y con ello han afectado a una gran parte del total de los contribuyentes.

Específicamente se ha tratado el tema del Anticipo del Impuesto a la Renta, el cual ha sufrido en un periodo corto de tiempo, varias modificaciones, y que con la última han afectado a un sector importante de la industria, que lo constituyen las comercializadoras y distribuidoras.

Así se ha presentado precisamente el caso de las distribuidoras de cemento en contra parte con las distribuidoras de combustible, en donde a través de las proyecciones de sus estados de resultados, se ha podido comprobar que el Anticipo que se paga por las distribuidoras de cemento supera la valor que obtienen como utilidad por las ventas que realicen.

Por cada saco que una distribuidora venda, el valor que deberá pagar por concepto de Anticipo del Impuesto a la Renta supera al valor que obtiene como Utilidad Neta.

Es por ello que en base al análisis que se realizó y a los resultados que se obtuvieron, además apoyándonos en los principios de la tributación se puede deducir los efectos e impactos del Anticipo del Impuesto a la Renta en los distribuidores de cemento ya que los distribuidores de combustible cuentan con un decreto que no les afecta en sus utilidades puesto que dicho decreto modifica la fórmula para calcular su Anticipo del Impuesto a la Renta.

Entonces podemos concluir que este Anticipo se ha constituido como un impuesto mínimo, y con ello se ha convertido en un impuesto anti-técnico, inequitativo e ilegal ya que es anti técnico porque los cálculos que se realicen se hacen sobre valores

presuntos mas no sobre una valores reales con lo que se presume una capacidad contributiva inexistente.

También se ha dicho que este anticipo es inequitativo porque esta fórmula hace una diferenciación entre los dos tipos de contribuyentes los obligados a llevar contabilidad y los no obligados, entonces no se cumple el principio de generalidad el cual debe regir la tributación.

Y se habla de ilegalidad del Anticipo del Impuesto a la Renta porque según nuestra Constitución que es la norma jerárquicamente superior de la República del Ecuador, no se faculta el cobro anticipado de los tributos sino únicamente en caso de excepción económica, la cual no la estamos viviendo, y además el Código Orgánico Tributario establece que debe haber hecho generador y sujeto obligado para que se genere una obligación tributaria y existe hecho generador y sujeto obligado del impuesto a la renta mas no del anticipo.

Se ha demostrado que por este afán de mejorar las recaudaciones por parte del Estado se ha vulnerado los principios tributarios, y se ha creado inconformidad con los contribuyentes afectados como el caso de los distribuidores de cemento.

BIBLIOGRAFIA

- VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,
 7ma. edición, ampliada y actualizada Ediciones Depalma, Buenos Aires,
 2001
- PONT, Clement., El Pago Fraccionado de los Tributos, Editores Marcial Pons, Madrid, 1993
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M, Derecho Financiero, 6^{ta} edición, vol. 1, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987,
- PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Tomo I, 1a Edición, Preimprenta UTPL, Loja, 2004
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español.
 19.edición modificada y puesta al día, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales
 S.A., Madrid, 1997
- Constitución de la República del Ecuador, 28 de septiembre de 2008.
- Código Tributario Interno, R.O.28, 14 de Junio de 2005.
- Ley de Régimen Tributario Interno, R.O. 94, 23 de diciembre de 2009.
- Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto No. 374, Suplemento del Registro Oficial 209, 8 de junio de 2010.
- <u>http://www.eppetroecuador.ec/index.htm</u>, 15 de abril de 2011.