

REFORMA TRIBUTARIA 2008

Dr. Armando Serrano Carrión

I.- OBSERVACIONES DE CARÁCTER CONSTITUCIONAL.-

1. Atribuciones para dictar leyes por parte de la Asamblea Constituyente.-

La primera observación que es necesario formular, es respecto de las atribuciones de las que se encuentra investida la Asamblea Constituyente y si estas, le otorgan las facultades necesarias para dictar leyes como la de Equidad Tributaria, sometida a su consideración.

La propia Asamblea Constituyente, por reiteradas ocasiones ha señalado que, de conformidad con el Decreto Ejecutivo No. 002, del 15 de enero del 2007, para convocatoria a la Consulta Popular, en su artículo 1º que se refiere a la naturaleza y finalidad de la Asamblea Constituyente, derivan sus plenos poderes y de estos, su facultad para dictar leyes, cuyo texto señala lo siguiente:

...“La Asamblea Constituyente es convocada por el pueblo ecuatoriano, y está dotada de plenos poderes para transformar el marco institucional del Estado, y para elaborar una nueva constitución.”...

Disposición que, oportunamente, fue sometida a consideración del Tribunal Constitucional, en el caso signado No. 0008-07-TC, en el que ha señalado que el citado artículo 1º, deben entenderse los “plenos poderes” como una limitación natural prevista en el contenido mismo de dicha norma ...“el ejercicio del poder constituyente originario es extraordinario, y, en tal sentido, el organismo que lo ejerce es, así mismo, extraordinario y de duración limitada; siendo la esfera de su pleno poder (y por tanto su limitación natural) la de establecer en la constitución que

crea, el marco institucional que a bien tenga, sin que tal marco institucional (parte orgánica) esté limitado o condicionado por las normas constitucionales y legales anteriores a ella, pues, la constitución nace del poder constituyente originario (de ahí su nombre de originario) y no de ninguna norma jurídica anterior”.

Continuando con el hilo de la elaboración anterior, al momento de referirse a las atribuciones de la Asamblea Constituyente para dictar leyes, señala textualmente, lo siguiente:

...“Cosa diferente sería el pretender que los plenos poderes de que está investido el órgano extraordinario del poder constituyente originario para elaborar una Constitución, se entienda como facultad o atribución para designar funcionarios, juzgar a las personas y DICTAR LEYES, EN RAZÓN DE QUE TAL PROCEDIMIENTO RESULTARÍA ARBITRARIO Y CONCENTRADOR DEL PODER (EFECTOS QUE PRECISAMENTE POR DEFINICIÓN UNA CONSTITUCIÓN QUIERE EVITAR), EN PRIMER LUGAR, PORQUE EL PODER CONSTITUYENTE ORIGINARIO ES EXTRAORDINARIO, Y POR LO MISMO EXCEPCIONAL Y LIMITADO A DICTAR EL NUEVO TEXTO CONSTITUCIONAL”...

Consecuentemente, existen fundados reparos que nos impiden llegar al convencimiento de que la Asamblea Constituyente tenga atribuciones necesarias y suficientes para dictar leyes. Atribuciones que no le han sido conferidas por el ordenamiento de donde nació, lo cual ha sido expresamente puntualizado por el máximo organismo de control constitucional, que es el Tribunal Constitucional, en su sentencia expedida el 18 de julio del 2007.

2. Ley violenta garantías Constitucionales.-

a.- Limita el derecho a la defensa y a la tutela efectiva.-

El proyecto propuesto por el Presidente de la República, para conocimiento, resolución y aprobación de la Asamblea Constituyente, hoy Ley de Equidad Tributaria, contiene un sinnúmero de normas que violan, no solamente normas de carácter constitucional, sino principios

consagrados por el ordenamiento jurídico contenido en la Carta Política. Violentan derechos inherentes a la naturaleza del ser humano, por lo que requiere de una indispensable depuración. Proceso indispensable para evitar la colisión de una norma de jerarquía inferior con la Carta Política, y la derogatoria de garantías fundamentales de carácter Constitucional, fruto de conquistas del hombre.

Con el propósito de brindar brevísimos botones para graficar lo dicho, me permitiré señalar lo siguiente:

Uno de los derechos fundamentales de las personas, consagrados en el artículo 23, es el derecho al Debido Proceso. El artículo 24, Ibidem, en el desarrollo de los elementos que deben integrar el Debido Proceso, en su ordinal 10º, señala lo siguiente:

“Art. 10.- Nadie podrá ser privado del derecho de defensa en ningún estado o grado del respectivo procedimiento...”

Reforzando lo anteriormente señalado, el mismo artículo cita en el ordinal 17º, que toda persona debe tener libre acceso a los organismos judiciales a efectos de lograr de estos la tutela efectiva de sus derechos, sin que en ningún caso, quede en indefensión.

“Art. 17.- Toda persona tendrá derecho a acceder a los organismos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión...”

De tal manera que, resulta garantía sustancial de las personas, el debido proceso, y entre los elementos sustanciales para que este se pueda consagrar plenamente, resulta fundamental el acceso a la justicia, y que este no se encuentre bajo ningún concepto condicionado o limitado de alguna manera. De tal suerte que, esta garantía constitucional se consagra cuando se permite el libre acceso a la justicia. Tutela efectiva que está derivada, a su vez, en la tutela administrativa y jurisdiccional. La norma constitucional que, finalmente, cierra este círculo es el artículo 196 de la Carta Política, que textualmente señala lo siguiente:

“Art. 196.- Los actos administrativos generados por cualquier

autoridad de las otras funciones e instituciones del Estado, podrán ser impugnados ante los correspondientes organismos de la función judicial, en la forma que determina la Ley...".

La Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, establece una seria limitación al libre acceso a la justicia, cuando en una de sus disposiciones señala lo siguiente:

A continuación del Art. 233, agréguese el siguiente: "Art. (...) Afianzamiento.- Las **ACCIONES Y RECURSOS** que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, **DEBERÁN PRESENTARSE AL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL CON UNA CAUCIÓN EQUIVALENTE AL 20% DE SU CUANTÍA.**

La caución se cancelará por el Tribunal o Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente; en caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que será entregada a la administración tributaria demandada, perjudicada por la demora; si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad se entregará a la administración tributaria perjudicada por la demora, el valor total de la caución.

ESTA CAUCIÓN ES INDEPENDIENTE DE LA QUE CORRESPONDA FIJARSE POR LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares y se sujetará a las normas sobre afianzamiento establecidas en este código.

EL TRIBUNAL NO PODRÁ CALIFICAR LA DEMANDA SIN EL CUMPLIMIENTO DE ESTE REQUISITO, TENIÉNDOSE POR NO PRESENTADA Y POR CONSIGUIENTE EJECUTORIADO EL ACTO IMPUGNADO, SI ES QUE

**DENTRO DEL TÉRMINO DE QUINCE DÍAS DE HABERLO
DISPUESTO EL TRIBUNAL NO SE LA CONSTITUYERE."**

A texto expreso, La Ley de Equidad Tributaria (LET) condiciona el ejercicio de las acciones y recursos a una exigencia de carácter económico. El ejercicio del derecho de defensa de los administrados se encuentra supeditado a que estos cuenten con los recursos económicos suficientes para atender esta exigencia. Solamente aquellos administrados que cuenten con los recursos económicos necesarios para poder afianzar la obligación tributaria contenida en un acto determinativo, equivalen al 20% de la misma, son los únicos que podrían acceder a la tutela efectiva, prevista en las normas Constitucionales inicialmente mencionadas.

El ejercicio de esta garantía constitucional está sometida a una condición de carácter económica, por tanto, no existe libre acceso a la justicia. Existiría un acceso condicionado a la tutela efectiva, sometido a la capacidad económica del accionante.

b.- Prohibición de "Reformatio in Peius".-

Este principio de derecho, elevado a la categoría de garantía constitucional, pretende proteger a quien plantea un recurso ante la autoridad administrativa o la autoridad investida de la competencia para administrar justicia, prohibiéndole reformar en perjuicio del recurrente. "La prohibición de reforma en perjuicio del recurrente, ha sido unánimemente aceptable en todos los tiempos, desde el derecho romano hasta nuestros días, y doctrinariamente no motiva divergencia"¹. En derecho procesal común la decisión que dicta el superior u órgano de apelación no puede empeorar la situación de quien interpuso el recurso.

En materia tributaria, en la que se aplican principios del Derecho administrativo, los recursos concedidos a los administrados son un medio de impugnar las decisiones de la autoridad administrativa, con el objeto de obtener, en sede administrativa su reforma o revisión. Esta posibilidad en un Estado de derecho permite una firme contribución a la "juridicidad" del administrador, que la gestión tributaria se encasille al

¹ Tratado de Derecho Administrativo, Miguel S. Marienhoff, Abeledo - Perrot, Buenos Aires, Tomo I, pág. 782.

principio de legalidad. Asegura que en su actuación la administración debe someterse estrictamente a lo previsto en la norma con la jerarquía de Ley. Por tanto, los recursos administrativos tienen el propósito de mantener a la administración pública dentro del marco de la legalidad, y por ende, su principal aporte es el afianzamiento de la seguridad pública.

Bajo esta perspectiva no puede, por ningún concepto, la norma castigar a quien decida usar los recursos administrativos, empeorando su situación previa al planteamiento de su pretensión.

Nuestra constitución jurídica de 1998, en su artículo 24², en el que se consagra la garantía constitucional del debido proceso, y en su artículo 23, en su numeral 13^o, establece la obligación de las autoridades en el ejercicio de los poderes públicos, que emitan resoluciones que afecten a las personas, que estas sean motivadas. Les impide, a renglón seguido que, al resolver la impugnación de una sanción no se podrá empeorar la situación del recurrente:

Capítulo 2
De los derechos civiles

Art. 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes:

27. El **DERECHO AL DEBIDO PROCESO** y a una justicia sin dilaciones.

Art. 24.- Para asegurar el debido proceso deberán observarse las siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezcan la Constitución, los instrumentos internacionales, las leyes o la jurisprudencia:

13. Las resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas, deberán ser motivadas. No

² Constitución Política de la República del Ecuador, Vigente 11 de agosto de 1998.

habrá tal motivación si en la resolución no se enuncieren normas o principios jurídicos en que se haya fundado, y si no se explicare la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. **AL RESOLVER LA IMPUGNACIÓN DE UNA SANCIÓN, NO SE PODRÁ EMPEORAR LA SITUACIÓN DEL RECURRENTE.**

A pesar de lo anotado, la reforma tributaria contiene varias disposiciones en las que a texto expreso, establece la posibilidad de que planteado un recurso por parte de algún contribuyente, el Servicio de Rentas Internas pudiera iniciar procesos de verificación o determinación complementaria, en los que pudiera resultar finalmente, afectado.

CÓDIGO TRIBUTARIO ANTERIOR	TEXTO REFORMADO
<p>Art. 131³.- Determinación complementaria.- Cuando de la tramitación del reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en el acto de determinación tributaria que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un acto de determinación complementario.</p> <p>Realizado este acto, se correrá traslado al interesado, por el plazo de veinte días, dentro del que se podrá presentar todas las pruebas contra los resultados del</p>	<p>Art. 131.- Determinación complementaria.- Cuando de la tramitación de la petición o reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, disponiendo se emita la correspondiente Orden de Determinación.</p> <p>La suspensión del trámite de la petición o reclamo suspende, consecuentemente, el plazo para emitir la resolución</p>

³ Código Tributario, Codificación 9, Vigente 14 de junio del 2005.

<p>nuevo acto. Vencido el plazo, comenzará a correr el lapso que se le concede a la administración para dictar resolución, que se referirá al acto inicial y al complementario.</p>	<p>correspondiente.</p>
<p><u>Nota:</u> Incluida Fe de Erratas, publicada en Registro Oficial 70 de 28 de Julio del 2005.</p>	<p>Realizada la determinación complementaria, que se regirá por el mismo procedimiento establecido para el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, continuará decurriendo el plazo que se le concede a la administración para <u>DICTAR RESOLUCIÓN, LA QUE SE REFERIRÁ AL RECLAMO O PETICIÓN INICIAL Y CONTENDRÁ EL ACTO DE DETERMINACIÓN COMPLEMENTARIA DEFINITIVO.</u> El acto de determinación complementaria solo podrá ser objeto de impugnación judicial con la resolución de la petición o reclamo inicial.”</p>

Resulta totalmente claro que, como consecuencia de una petición o reclamo formulado por el contribuyente, la administración puede suspender su sustanciación e iniciar un proceso de verificación o determinación complementaria. El resultado de dicha actuación de la administración, bien podría terminar estableciendo obligaciones o cargas en contra del contribuyente, lo cual se constituiría el una medida disuasiva para que quienes se sientan con el derecho de servirse de tales posibilidades jurídicas, renuncien a las mismas, por el temor de resultar perjudicados como consecuencia de este proceso.

Adicionalmente, es necesario destacar que, los términos para que la administración se pronuncie respecto de la petición o reclamo iniciado, se suspenden, hasta tanto la administración pueda sustanciar su proceso administrativo de verificación o de determinación complementaria. De esta manera, el administrado, no podrá contar con una atención oportuna

de sus reclamaciones o peticiones, por el contrario, estas siempre se verán afectadas por estas dilatorias, que retrasarán sustancialmente, el pronunciamiento de la administración sobre los temas que son de interés para el contribuyente. Permítaseme señalar que, al día de hoy estos términos se encuentran ya exageradamente extendidos. Inicialmente, se concedió el término de 15 días, posteriormente, se extendió este plazo a 120 días hábiles; y, finalmente, se creó un proceso adicional para el caso de Reclamos de Pago Indebido, que es la solicitud de Pago en Exceso que requiere de un tiempo extra de 120 días. De tal manera que, esto no constituye otra cosa que, la ampliación al extremo de un plazo para evitar el pronunciamiento de la administración respecto de temas que son de interés del contribuyente.

Adicionalmente, se agrega a texto expreso que, solamente cabe la continuación del proceso cuando la administración tributaria se haya pronunciado respecto de la reclamación o petición inicial del contribuyente. Conjuntamente, con esta resolución, se acompañará el acto de determinación complementaria definitiva. Determinación complementaria que no es otra cosa más que, una redeterminación de la obligación tributaria, y por ende, si se ejerciera por parte de la administración esta potestad a la que tiene pleno derecho, con la oportunidad procesal adecuada, el contribuyente tendría el derecho a impugnarla, o en su defecto, a plantear las acciones y recursos que la norma le franquea en la búsqueda de la tutela administrativa. Sin embargo, por la forma como está prevista en la citada norma, resulta que el contribuyente se encuentra privado de dicha posibilidad, y solamente podrá ser objeto de impugnación en sede jurisdiccional. La determinación complementaria o redeterminación de la obligación tributaria, tal como está prevista en la norma, objeto de nuestro comentario, solamente podrá ser sometida a impugnación judicial, o lo que es lo mismo, solamente a la tutela jurisdiccional. Resulta evidente, por tanto, que el contribuyente se encontraría privado de ejercer su derecho a la tutela administrativa mediante este procedimiento.

A pesar de las afirmaciones, adicionalmente formuladas, es necesario rescatar lo sustancial de nuestro comentario, y este se centra en el principio de prohibición de "Reformatio in Peius", mediante el cual la autoridad investida de facultades resolutorias, está prohibida de pronunciarse en perjuicio de quien se sirve de alguno de los recursos de

impugnación previstos en la norma, para plantear su inconformidad con la actuación de la administración pública. En la norma objeto de nuestro comentario, dicho principio elevado a la categoría de garantía constitucional en la normativa vigente, se encuentra totalmente violentado.

3. Antecedentes para la futura Constitución.-

La Asamblea constituyente en la aprobación de las normas previstas en la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, está elaborando conceptos respecto de los Derechos Fundamentales de las personas, que se encuentran actualmente garantizados por la Carta Política de 1998.

De este procedimiento se derivarían dos consecuencias. La primera, admitido el texto propuesto se encontraría en abierta colisión con la constitución vigente. De tal manera que, de conformidad con lo previsto en el artículo 272 de dicho ordenamiento, prevalecería el de mayor jerarquía, la Constitución.

El segundo efecto, es que si se concede a los mandatos Constituyentes mayor jerarquía se estaría sentando precedentes que disminuirían a la futura Carta Constitucional que la propia Asamblea Constituyente elabore.

4.- COMENTARIOS RESPECTO DEL SOPORTE DE GASTOS DEDUCIBLES.-

Por norma general, para determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta se le deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En el Reglamento del año 2001 se introdujo el criterio que además, dicho gasto debía de estar debidamente soportado para ser admitido como deducible por la administración tributaria, estimándose como tal que, se encuentre respaldado por la correspondiente factura⁴

⁴ a) Facturas;
b) Notas o boletas de venta;
c) Liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios;
d) Tiquetes emitidos por máquinas registradoras;
e) Boletos o entradas a espectáculos públicos; y,
f) Los documentos a los que se refiere el artículo 13 de este reglamento.
REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE VENTA Y DE RETENCION (FACTURACIÓN).

imputables al ingreso:	
-------------------------------	--

La reforma introducida, esta ocasión, es de fondo y no es extraña al ordenamiento tributario. Fue fuertemente utilizada en el Reglamento⁷ aplicado al ordenamiento jurídico reformado, sin embargo, no tenía el sustento legal suficiente, que le impedía la fortaleza necesaria para su plena exigibilidad. La administración tributaria, indiscutible autora de estas reformas, pretende sin lugar a dudas, brindarle a las facturas y demás instrumentos de su exclusiva autorización, el carácter de únicos medios admitidos para sustentar el gasto tributario, con lo cual estaríamos relegando el ejercicio del derecho a la deducción del gasto o la depuración de la renta bruta, a la mera existencia de formalidades probatorias.

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO	LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA
<p>Art. 10.- Deducciones.- En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.</p> <p>En particular se aplicarán las siguientes deducciones:</p> <p>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;</p>	<p>Art. 68.- Al final del numeral 4. del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, agréguese una coma (,) y a continuación lo siguiente:</p> <p><u>“que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;”</u></p>

⁷ REGLAMENTO A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.
Decreto Ejecutivo 2209, Registro Oficial Suplemento 484 de 31 de Diciembre del 2001

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO	LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA
<p>Art. 10.- Deducciones.- En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.</p> <p>En particular se aplicarán las siguientes deducciones:</p> <p>6.- Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso, no podrán exceder del tres por ciento (3%) del ingreso gravado del ejercicio; y, en el caso de sociedades nuevas, la deducción será aplicada por la totalidad de estos gastos durante los dos primeros años de operaciones;</p>	<p>Art. 69.- Remplácese el numeral 6. del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el siguiente:</p> <p>“6.- Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso, <u>que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente.</u> No podrán exceder del tres por ciento (3%) del ingreso gravado del ejercicio; y, en el caso de sociedades nuevas, la deducción será aplicada por la totalidad de estos gastos durante los dos primeros años de operaciones;”</p>

5.- COMENTARIOS RESPECTO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

La Ley de Equidad Tributaria se promulgó en el R.O. del 29 de Diciembre del 2007, fecha desde la que se encuentra vigente. En menos de cuatro meses, el propio titular del SRI, se ha visto en la impostergable necesidad de plantear su reforma sobre aspectos sustanciales que afectan su estructura misma. El anticipo mínimo pagado está calculado (2% ventas) para que en la generalidad de los casos, permita una recaudación superior a la renta causada, cuyo excedente no es posible recuperar por el sujeto pasivo, sino que debe aplicarlo para el pago del propio impuesto durante los ejercicios de los próximos cinco años. Ejercicios económicos en los que resultaba groseramente evidente que, tampoco tendría un

impuesto causado superior al anticipo mínimo pagado, por lo que también tendría excedentes que acumular. Proceso que se repetiría hasta que transcurrido el quinto ejercicio, tal excedente se constituiría en pago definitivo. Provocando que la administración recaude un valor que, en definitiva, no corresponde a lo que se entiende como un impuesto a la renta. Puede utilizarse para su descripción adjetivos muy duros como expropiación, apropiación indebida o cualquiera otro, que al final del proceso identifique tal conducta como un exceso o abuso del derecho, que se ubicaba totalmente, fuera de la esfera del impuesto a la renta.

De esta manera, se desnaturalizó el impuesto a la renta y surgió más de una sugerencia para que este se denomine, impuesto a las ventas o al patrimonio, pero que ya no sea más un impuesto a la renta propiamente.

LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA

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

<p>e) Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá <u>derecho a presentar reclamo de pago indebido o la correspondiente solicitud de pago en exceso, de la parte que exceda al anticipo mínimo</u>. El anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta <u>podrá 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</u> aquel en que se realizó el pago.</p>

<p>f) Si el contribuyente no aplicare como crédito tributario todo o parte del anticipo mínimo, en el <u>plazo establecido de los cinco años, el excedente de anticipo se constituirá</u></p>

en pago definitivo, sin derecho a crédito tributario posterior.

i) El contribuyente podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas, la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta cuando demuestre que las rentas gravables para ese año serán 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.

Tal marea de críticas, en términos académicos de alto contenido y tan duros, con toda seguridad, han sido los que motivaron al propio SRI, ha plantear la reforma para desactivar tan descabellada pretensión. Sin embargo, es necesario destacar que la reforma lo que pretende es restablecer el derecho del sujeto pasivo para reclamar lo que ha pagado demás, pero no limita a la administración a recaudar lo que le corresponde.

La reforma propuesta está orientada a que el contribuyente que pagó un valor superior al impuesto causado, recupere el derecho a plantear un reclamo de pago indebido sobre el valor excedente y de esta manera, acceder al reintegro de dicho valor. Debemos de recordar que, con la Ley de Equidad Tributaria, esta posibilidad se había perdido, se limitó al contribuyente para que reclame solamente lo que superaba el “anticipo mínimo”, con la reforma se le restituye su derecho a reclamar lo que excede al impuesto causado. De esta manera, al final del día, el contribuyente concluiría pagando solamente impuesto a la renta, en los términos que conceptualmente está prevista esta institución en nuestro ordenamiento legal.

REFORMA: LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA

En el numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario interno, introdúzcase las siguientes reformas:

a) Sustitúyase el literal e) por el siguiente: “Si no existiere impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente **tendrá derecho a presentar el correspondiente**”

reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso. El servicio de rentas Internas procederá a la devolución de lo indebida o excesivamente pagado emitiendo 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 será libremente negociable en cualquier tiempo,** sin embargo solo será redimible por terceros en el plazo de cinco años contados desde la fecha de presentación de la declaración de la que se establezca que el pago fue excesivo; esta nota de crédito podrá ser utilizada por el primer beneficiario, antes del plazo de cinco años, solo para el pago del impuesto a la renta causado, sin que sea aplicable al pago de anticipos del impuesto a la renta. Para establecer la parte del anticipo mínimo no acreditado al pago del impuesto a la renta, al pago del impuesto causado se imputaran primero las retenciones en la fuente y luego el valor del anticipo establecido en el punto b. 1 del literal b de este artículo”.

A pesar de lo señalado, debemos de destacar que, si bien la reforma devuelve al contribuyente el derecho a reclamar lo pagado en exceso, lo cual permite que al final del proceso pague solamente lo que está obligado a hacerlo, pero ello no impide ni disminuye el derecho que ahora tiene la administración de recaudar un valor mayor al impuesto causado, en función que los parámetros para el cálculo del anticipo son altos y están calculados (2% sobre las ventas) para ese propósito.

LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, conforme una de las siguientes opciones, **la que sea mayor:**

b.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,

b.2.- Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

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

Si bien el contribuyente tendría el derecho a reclamar lo pagado en exceso, esta reforma no disminuye el volumen de la recaudación por parte de la administración tributaria. Los parámetros en la norma vigente, introducida por la Ley de Equidad tributaria, están calculados para permitir una recaudación mayor de la que correspondería, tal como lo hemos mencionado y lo reiteramos. Por ello es que, la reforma planteada introduce una nueva figura jurídica, inexistente en el plexo jurídico vigente, para dar uso a los ingresos extras. Realiza una distinción previa, entre los valores correspondientes al “anticipo mínimo pagado” y el los pagados en exceso o indebidamente, a efectos de devolverlos en forma disgregada. La parte correspondiente al “anticipo mínimo pagado” en una nota de crédito y en otra, los valores correspondientes al pago indebido o en exceso.

REFORMA. LEY EQUIDAD TRIBUTARIA

...“El servicio de rentas Internas procederá a la devolución de lo indebida o excesivamente pagado emitiendo 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”,...

El propósito que persigue el SRI, con su propuesta de reforma es que los valores correspondientes al “anticipo mínimo pagado” no sea posible redimirlos de manera inmediata sino sujeto a las siguientes condiciones:

- i. Por el propio contribuyente, (el reglamento debe aclarar si es el mismo que el primer beneficiario) puede usarla de manera inmediata solamente para el pago del impuesto a la renta causado exclusivamente. No puede usarla para el pago de anticipos del impuesto a la renta.
- ii. Por terceros, podrá ser redimida la nota de crédito solamente después de los cinco años.

Este mecanismo de remisión de la nota de crédito sometido a una condición, es nuevo en nuestra legislación. El primer efecto, es que el acreedor del crédito no puede disfrutar de la liquidez de los valores que le pertenecen, y que brindarán liquidez a la caja fiscal. El contribuyente financiará a la caja fiscal.

Por este crédito al sector público, no está previsto el reconocimiento de intereses a favor del sector privado, lo cual deja un sabor fiscalista atropellante.

<u>LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA</u>	<u>REFORMA: LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA</u>
2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:	En el numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario interno, introdúzcase las siguientes reformas: a) Sustitúyase el literal e) por el siguiente: "Si no existiere impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente

<p>e) Si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar reclamo de pago indebido o la correspondiente solicitud de pago en exceso, <u>de la parte que exceda al anticipo mínimo.</u> El anticipo mínimo pagado y no acreditado al pago del impuesto a la renta podrá 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.</p> <p>f) Si el contribuyente no aplicare como crédito tributario todo o parte del anticipo mínimo, en el plazo establecido de los cinco años, el excedente de anticipo se constituirá en pago definitivo, sin derecho a crédito tributario posterior.</p> <p>i) El contribuyente podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas, la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta cuando demuestre que las rentas grava-</p>	<p>fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, <u>el contribuyente tendrá derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso.</u> El servicio de rentas Internas procederá a la devolución de lo indebida o excesivamente pagado emitiendo 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 será libremente negociable en cualquier tiempo, sin embargo <u>solo será redimible por terceros en el plazo de cinco años contados desde la fecha de presentación de la declaración de la que se establezca que el pago fue excesivo; esta nota de crédito podrá ser utilizada por el primer beneficiario, antes del plazo de cinco años, solo para el pago del impuesto a la renta causado,</u> sin que sea aplicable al pago de anticipos del impuesto a la renta. Para establecer la parte del anticipo mínimo no acreditado al pago del impuesto a la renta, al pago del impuesto causado se imputaran primero las retenciones en la fuente y luego el valor del anticipo establecido en el punto b. 1 del</p>
---	--

<p>bles para ese año serán 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</p>	<p>literal b de éste artículo”.</p> <p>b) Elimínese el literal f).</p> <p>En el literal i) sustitúyase la frase: “el contribuyente podrá solicitar al servicio de Rentas internas la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta” por la frase: “el contribuyente podrá solicitar al directorio del Servicio de rentas Internas la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta”.</p>
---	--

