

ELIMINACIÓN DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA EN ECUADOR COMO OBLIGACIÓN TRIBUTARIA



ELIMINATION OF THE INCOME TAX ADVANCE IN ECUADOR AS A TAX OBLIGATION

Jimmy Justavino Campuzano*
Universidad Estatal de Milagro

(Milagro, Ecuador)

jjustavinoc2@unemi.edu.ec

<https://orcid.org/0000-0003-3511-3884>

Gloria Valderrama Barragán**
Universidad Estatal de Milagro

(Milagro, Ecuador)

gvalderramab@unemi.edu.ec

<https://orcid.org/0000-0002-1491-1548>

Artículo de Revisión (pp. 1-13)

* Cursante de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría Universidad Estatal de Milagro, Ecuador. Bachiller Contable.

** Magister en Tributación y Finanzas. Diploma Superior en Tributación. Contadora Pública Autorizada. Licenciada en Ciencias de la Educación, Especialización Historia y Geografía. Docente de la Universidad Estatal de Milagro, Ecuador. Profesora de segunda enseñanza en la Especialización de Historia y Geografía, en la Universidad de Guayaquil, Ecuador.

RESUMEN

Una forma clara de definir el anticipo del impuesto a la renta es plantearlo como un pago adelantado de dicho tributo realizado de forma estimada, por concepto de un período aún no finalizado, tomando valores de períodos anteriores como base de la estimación. Este pago suele efectuarse de forma fraccionada. El problema que se atribuye a este mecanismo de recaudación es que genera efectos patrimoniales y financieros desfavorables a las empresas, puesto que constituye un pago por obligaciones no existentes. En el caso de Ecuador, esta figura causó controversia, debido a que en algunos casos daba lugar a pagos que superaban el impuesto realmente causado. El objetivo de este estudio es realizar una revisión de literatura con énfasis en los aspectos desfavorables y positivos del anticipo del impuesto a la renta en Ecuador, como forma de visualizar las razones que justificaron la abolición de su carácter obligatorio. La metodología del trabajo es cualitativa, con diseño documental y aplicación de técnicas de revisión bibliográfica. La mayoría de los estudios sobre el mecanismo analizado plantean que el mismo afectaba negativamente la liquidez de las empresas, principalmente de las micro, pequeñas y medianas empresas, debido a los montos pagados en exceso respecto al impuesto causado, sin la posibilidad de compensación o devolución. Por tal razón, existió una fuerte exigencia del sector empresarial en torno a la eliminación de esta obligación tributaria.

Palabras Clave: anticipo, impuesto a la renta, obligaciones tributarias

ABSTRACT

A clear way of defining the income tax advance is to pose it as an advance payment of said tax, made in an estimated manner, for a period not yet completed, taking values from previous periods as the basis of the estimate. This payment is usually made in installments. The problem attributed to this collection mechanism is that it generates unfavorable patrimonial and financial effects for companies, since it constitutes a payment for non-existent obligations. In the case of Ecuador, this figure caused controversy, because in some cases it gave rise to payments that exceeded the tax actually caused. The objective of this study is to carry out a literature review with emphasis on the unfavorable and positive aspects of the advance of the income tax in Ecuador, as a way of visualizing the reasons that justified the abolition of its mandatory nature. The work methodology is qualitative, with a documentary design and the application of bibliographic review techniques. Most of the studies on the analyzed mechanism suggest that it negatively affects the liquidity of companies, mainly micro, small and medium-sized companies, due to the amounts paid in excess of the tax caused, without the possibility of compensation or refund. For this reason, there was a strong demand from the business sector regarding the elimination of this tax obligation

Keywords: advance, income taxes, tax obligations

Introducción

El anticipo del impuesto a la renta ha sido uno de los pagos obligatorios que las personas naturales y jurídicas debían realizar hasta hace poco en Ecuador, sin embargo este pago ha generado rechazo por parte de las empresas, puesto que su forma de cálculo, en ocasiones implicaba el pago de cantidades que superaban lo que en realidad correspondía por concepto de impuesto causado. A esto se sumaban los frecuentes cambios en los procedimientos de determinación del anticipo y de devolución de montos pagados en exceso. En este sentido, señala Barrionuevo (2019):

Es importante mencionar que el anticipo en nuestro país ha sufrido muchos cambios durante los últimos años, esto ha provocado que sea uno de los valores a pagar más controversiales dentro del campo fiscal, con mayor énfasis en las pequeñas y medianas empresas que ven afectada su liquidez, sintiéndose perjudicados de una u otra forma, por el Estado. (pág. 30)

Se debe resaltar que a partir del 2010 se eliminó la posibilidad de devoluciones y créditos fiscales por los pagos en exceso de este anticipo con respecto al impuesto causado, por lo que se convirtió en un impuesto mínimo, aspecto que provocó mayor inconformidad de parte de los gremios empresariales, e incluso dio lugar a una acción legal ante la Corte Constitucional por parte de un grupo de empresas en 2013, sin embargo, dicha instancia judicial negó la solicitud de inconstitucionalidad del anticipo introducida por los accionantes. A pesar de ello, entre los años 2017 y 2018, el Estado ecuatoriano aplicó medidas de flexibilización del anticipo en varios sectores como parte de su política económica.

En otros países de América Latina, como Argentina, Chile, Paraguay, Colombia, Venezuela, República Dominicana y Bolivia, existe la figura del anticipo del Impuesto a la Renta, sin que haya generado tantas controversias como en Ecuador, por lo cual, resulta pertinente tener una panorámica general de las razones que motivaron la polémica y el rechazo en torno a dicha figura en este último país y favorecieron la eliminación de la misma como obligación tributaria a partir de 2020. En este sentido,

el presente trabajo ofrece una revisión de literatura con énfasis en los aspectos desfavorables y positivos del anticipo en cuestión, como forma de visualizar las razones que justificaron la abolición de su carácter obligatorio.

El trabajo inicia con la consideración de algunos referentes teóricos relativos a la naturaleza del impuesto a la renta y las características del anticipo pagado sobre este tributo en Ecuador. A continuación, se desarrolla la revisión de literatura en torno a los aspectos favorables y los cuestionamientos al aludido mecanismo tributario, la cual se cierra con la evolución final del anticipo, hasta su eliminación como obligación tributaria. Como último aspecto se presentan las conclusiones sobre el tema analizado.

Este aporte es oportuno para reflexionar sobre la experiencia del anticipo del impuesto a la renta en Ecuador, a los efectos de adoptarla como referencia para derivar aprendizajes que permitan en un futuro diseñar esquemas tributarios en beneficio del estado, sin que exista la percepción de perjuicio para parte de los contribuyentes.

Aspectos conceptuales y legales

Impuesto a la renta.

En torno al concepto de impuesto a la renta, Espinoza Pacheco y Fárez Plasencia (2013) indican que:

... se define como un impuesto
 directo ya que este incurre
 solamente sobre aquellas personas
 naturales, sucesiones indivisas, y
 sociedades, sean estas nacionales o
 extranjeras, que realicen actividades
 personales, profesionales,
 comerciales, industriales, agrícolas
 que den como resultado la
 generación de ingresos o rentas y

aún sobre ingresos gratuitos que perciban. (pág. 41)

Según la legislación ecuatoriana, el impuesto a la renta mantiene una característica de ser progresivo, directo y global. Es directo pues se dirige a un público determinado (Constante Torres, 2010, pág. 21). Progresivo porque a medida de que aumenta la capacidad económica también aumenta la capacidad de efectivo del sujeto. El término global hace referencia a una generalidad en este caso los sujetos pasivos se encargan de pagar el impuesto a la renta a los agentes de retención para después llegar el dinero recaudado al Estado.

Según la opinión de Reyes(2016): “Este impuesto aporta favorablemente a la redistribución de los ingresos y se enfoca en mejorar la equidad” (pág. 14).

Por su parte, Castillo López(2015) señala que:

El impuesto a la renta se caracteriza por ser creado con la convicción de que no son las cosas, ni las actividades, sino las personas las que tienen capacidad de pago; y que, la mejor medida de dicha capacidad de pago la constituye la suma del conjunto de rendimientos que se obtienen durante un periodo determinado (renta personal). (pág. 17)

Se debe tener en cuenta que entre los objetivos de este tributo, además del principal que es la recaudación, cabe agregar la pretensión que tenga marcado carácter redistributivo, para que grave la capacidad contributiva que suele ser creciente con la magnitud de renta de una persona, o en todo caso, en

función de la magnitud de su patrimonio (Paz Viteri, 2015, pág. 20).

Los sujetos pasivos del impuesto a la renta son las personas naturales y las sociedades, establecidas en el país o el extranjero, por supuesto, teniendo en cuenta que este tenga movimientos económicos dentro del país. En el impuesto a la renta el sujeto activo son los agentes encargados de cobrar este impuesto, por ejemplo, el Servicios de Rentas Internas (SRI).

Respecto a los sujetos pasivos del impuesto en cuestión, indica Salazar Zúñiga (2014):

En este caso la ley es muy clara en mencionar que los sujetos pasivos del impuesto a la renta son las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, en las que están incluidos los fideicomisos mercantiles, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de la ley. (pág. 33)

La base del impuesto a la renta indica la cantidad sobre la cual se deberá pagar este tributo. Para determinar la misma, la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (LORTI, República del Ecuador, 2016) es muy clara al indicar lo siguiente: “En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos” (Art. 16).

Respecto a las tarifas del Impuesto a la Renta para las sociedades, la LORTI (República del Ecuador, 2016) establece lo siguiente:

Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales

de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento. (Art. 37)

Anticipo del Impuesto a la Renta

Aspectos generales.

La palabra anticipo es conocida en movimientos financieros como una cantidad de dinero que se adelanta, causada por una adquisición o compra futura.

León Loján (2018) indica que se puede sostener desde un punto de vista doctrinario, que el anticipo de impuesto a la renta constituye un crédito tributario para el sujeto pasivo y es una forma en la que el Estado recauda de forma anticipada a su vencimiento la obligación de pago del impuesto sobre la renta (pág. 16).

En este sentido Caivinagua Astudillo y Prado Ochoa (2011) señalan que:

El pago del anticipo del Impuesto a la Renta tiene como finalidad la recaudación de impuestos por parte de la Administración Tributaria, para ayudar al Presupuesto General del Estado, pretendiendo reducir la evasión de impuestos por parte de las empresas, por lo que así los contribuyentes independientemente del resultado que obtengan durante el periodo fiscal, deben calcular el anticipo. (pág. 21)

Por su parte, Pinto Navarrete (2012b) indica que el principal objetivo del anticipo del impuesto a la renta es:

...lograr que el Estado Central tenga una forma de financiarse a través de la recaudación anticipada del impuesto, pero lo que se debe tomar en cuenta es que por su naturaleza no se podría considerar a este anticipo como el impuesto causado por el contribuyente, debido a que su fórmula de cálculo toma en cuenta parámetros que por sí mismo no son generadores de renta. (pág. 43)

Teniendo en cuenta las palabras de estos autores, el anticipo del impuesto a la renta fue creado con el propósito de reducir los fraudes tributarios, como la evasión de impuesto, pues este mecanismo ha permitido que se ejerzan mayores controles en cuanto a ingresos y egresos de las empresas.

“Los sujetos pasivos, son las personas naturales, sucesiones indivisas, obligadas o no a llevar contabilidad, empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, así como las demás sociedades.” (Ramón Chuchuca & Vélez Berrezueta, 2011, pág. 12)

Para el año 2019, el anticipo del impuesto a la renta se podía cancelar en cinco cuotas, según lo dispuso el presidente Lenin Moreno a través del decreto ejecutivo 806 del mismo año, el cual tiene como objetivo proporcionar mayor liquidez a las personas naturales y empresas en especial las pequeñas y microempresas.

Procedimientos de cálculo, pago y devolución del anticipo del Impuesto a la Renta.

Con la promulgación de la Ley S/N publicada en el Suplemento del Registro Oficial 94, el 23 de 5

diciembre de 2009, se marcó un nuevo hito en la concepción del cálculo y pago del anticipo mínimo de Impuesto a la Renta, ya que a partir de la modificación introducida en esta norma, se considera que dicho pago se convierte en pago mínimo y definitivo en el Impuesto a la Renta (Gutiérrez Jaramillo, Feijó González, & Orellana Ulloa, 2016, pág. 177). La fórmula de cálculo se diferencia según dos tipos de contribuyentes:

- Personas naturales no obligadas a llevar contabilidad: 50% del valor declarado el año anterior – retenciones en la fuente del impuesto a la renta que le hayan sido efectuadas. El pago debía realizarse en dos cuotas iguales.
- Personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades: las suma del 0.2% correspondiente al patrimonio total, 0.2% del total de costos y gastos deducibles los cuales tengan efecto al impuesto a la renta, 0.4% del activo perteneciente y 0.4% del total de ingresos que generen efectos en el impuesto a la renta. Al resultado de esta sumatoria, se debía restar las retenciones del impuesto a la renta que hubieran sido efectuados, para luego ser pagados en dos cuotas iguales. El saldo pendiente de pago (que es equivalente al valor de las retenciones) se cancelaba conjuntamente con la declaración del ejercicio fiscal.

El aspecto más controversial de esta modificación es que el anticipo mínimo de Impuesto a la Renta no era susceptible de devolución, con lo cual se convirtió en pago definitivo del impuesto. Solo estaba sujeto a devolución el saldo a favor del contribuyente originado por retenciones en la fuente que excedieran del impuesto, de acuerdo a los siguientes casos (Ruiz Miño, 2012):

- Presentar el reclamo por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado al contribuyente, siempre que no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si dicho impuesto fuere inferior al anticipo pagado, o;
- Presentar el reclamo por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, por la porción en la que éstas no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, cuando el monto

causado por concepto de dicho tributo fuere mayor al anticipo pagado (pág.63).

En cuanto a la devolución del anticipo, solo se permitía solicitar el reintegro por un ejercicio económico cada trienio, cuando por caso fortuito o fuerza mayor existiera una gravedad en la actividad generadora, situación en la cual se debía presentar solicitud a la Administración Tributaria.

Posteriormente, la Ley Orgánica de incentivos tributarios de fecha 12 de octubre de 2016, aplicable a varios sectores productivos, estableció que cuando el contribuyente hubiera visto afectada significativamente su actividad en el ejercicio económico y, bajo la condición de que el anticipo superara el impuesto causado, se devolvería la parte del anticipo que excediera el tipo impositivo efectivo promedio de los contribuyentes en general, establecido por la Administración Tributaria mediante resolución.

El anticipo y la recaudación.

Los efectos positivos atribuidos al anticipo del impuesto sobre la renta durante su vigencia tienen que ver con su contribución a la recaudación. En tal sentido, autores como Barrionuevo Sandoval (2019), Jácome Smith (2014) y Sanmartín, Abambari y Delgado (2020), afirman que este mecanismo permitió al Estado disminuir la evasión y aumentar los ingresos tributarios para financiar las políticas públicas del gobierno de turno.

En un sentido orientado al efecto favorable del anticipo en referencia, Orozco Suárez (2019) afirma, analizando un escenario de eliminación del mismo, que produciría una reducción en los montos para la ejecución de objetivos en sectores estratégicos como educación, salud y empresas públicas en un cantón específico de Ecuador.

Cuestionamientos al anticipo del impuesto a la renta.

La investigación académica sobre los aspectos polémicos del anticipo del impuesto a la renta en Ecuador se concentró, básicamente, en cuatro áreas temáticas: desnaturalización del impuesto a la renta; cumplimiento de los principios constitucionales que rigen a los tributos; efectos económico-financieros sobre las empresas, en especial las pequeñas,

medianas y microempresas (Mipymes); y percepción de los contribuyentes respecto al anticipo. A continuación se contemplan los resultados más destacados en estas vertientes temáticas.

Desnaturalización del impuesto sobre la renta.

De acuerdo a varias las investigaciones revisadas, la forma de cálculo del anticipo y el hecho de que se convirtiera en un pago mínimo, habría desnaturalizado al impuesto sobre la renta, pues en ciertos casos se estaría tributando sin que existiese el hecho generador, por lo tanto, se promovía la recaudación en base a presunciones (García e Intriago, 2019, Jácome Smith, 2014, p. 145; Orellana Osorio y Duque Espinoza).

Por otra parte, señala León Loján (2018) que el anticipo se distorsionó en aras de la finalidad recaudadora, al cambiar las condiciones estructurales del impuesto matriz, para pasar a gravar activos, patrimonio, gastos e ingresos. En el mismo sentido, señalaban Orellana Osorio y Duque Espinoza, (2015) que dicho anticipo no cumplía con las características del objeto, la base imponible y la tarifa correspondiente al tributo con el cual estaba vinculado, lo que:

...podría sugerir que nos encontramos frente a otro impuesto distinto del impuesto a la renta, con su propia base imponible, tarifas y obligaciones, que no grava a las ganancias del sujeto pasivo, si no que grava las actividades que realizan las empresas. (pág. 61)

En una línea similar de pensamiento, sostiene Jácome Smith (2014) que se pudieran calificar al anticipo como un impuesto a la existencia y al crecimiento empresarial, por lo que se desvirtuaba el concepto de renta (pág. 2).

Por lo antes expuesto, a criterio de varios autores, la legislación debía considerar al anticipo como un tributo distinto e independiente del impuesto sobre la renta, que gravara la actividad y eficiencia de los sujetos pasivos (Jácome Smith, 2014; León Luján, 2018; Orellana Osorio y Duque Espinoza, 2015; Ramón y Vélez, 2011).

Incumplimiento de los principios que rigen los tributos.

Uno de los motivos fundamentales de crítica al anticipo del impuesto a la renta en Ecuador se refería a la contravención de varios principios constitucionales aplicables a los tributos. A continuación, se expone la explicación de los autores en torno a los principios que se consideraban vulnerados con la aplicación del mecanismo tributario aludido.

Principio de legalidad.

Este principio generaliza que todas las acciones tributarias deberán estar establecidas para ser cumplidas, ya sea la fecha de pago, la forma, las multas en caso de incumplimiento, entre otras. Al respecto, Peralta (2015) indica que:

El principio de legalidad se proyecta en el Estado de Derecho como un requisito sine qua non de las actividades estatales dentro de la sociedad. En sentido estricto, este principio condiciona y limita la actuación del Estado dentro del marco de la legalidad, a fin de evitar tratamientos arbitrarios. El principio constituye una condición esencial del Estado de Derecho y está inspirado en el valor de la seguridad jurídica. (pág. 108)

En relación con el principio de legalidad, autores como León Loján (2018) consideraban que el anticipo del impuesto a la renta en Ecuador incumplía este precepto, puesto que dicho mecanismo tributario, según se expuso anteriormente, encubría otro tipo diferente de tributo que se aplicó sin ser sometido a discusión y obviando la aprobación de una ley (pág. 44).

Principio de generalidad.

La generalidad tributaria es un principio que no permite las discriminaciones arbitrarias. De esta manera Chulde Mora(2018) señala que:

El régimen tributarlo se rige por el principio de generalidad, es decir, las ley tributaria tienen carácter de general y abstracta, motivo por el cual no está direccionada a determinada persona o grupo de personas, todo ello sea concediéndoles beneficios, exenciones o imponiéndoles gravámenes. (pág. 21)

La generalidad permite establecer de manera segura que existe una relación entre el contribuyente y el Estado. “Es decir que el principio de la generalidad del tributo u obligación de contribuir con las cargas públicas constituye un requisito indispensable y necesario de la tributación, a fin de asegurar una correcta recaudación y provecho de los ingresos públicos” (Cayo Molina , 2013, pág. 26).

Negrete Costales (2015) consideraba que la diferenciación en la forma de calcular el anticipo para las personas naturales según estén obligadas o no a llevar contabilidad, violaba el principio de generalidad en la aplicación del anticipo (pág. 30).

Principio de igualdad.

La igualdad como término general la conocemos como una condición en que todos los participantes mantengan las mismas condiciones o beneficios, pues en materia tributaria tiene mucha semejanza. En este sentido, Mendoza Pérez(2014) señala que:

El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad. Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos. (págs. 104-105)

La LORTI establece que se deberán incluir los aspectos legales a todos aquellos que se encuentren en facultad de ejercerlo, por lo que señala que todos aquellos obligados al pago de impuesto deberán ser tratados por igual, ya sea en el pago o las tarifas a pagar lo que les correspondan.

El análisis planteado en algunos estudios permite revelar que la aplicación del anticipo al impuesto sobre la renta no cumplía con el principio de igualdad porque todos los sujetos debían pagar el anticipo sin importar su capacidad contributiva. Esto implica según Ramón y Vélez (2011) que unos sujetos sufrían una mayor reducción de su nivel de liquidez que otros.

Otro argumento que se alega para sustentar el incumplimiento al principio de igualdad en el caso de la figura del anticipo del impuesto a la renta en Ecuador es que se aplicaban fórmulas de cálculo distintas para dos grupos de contribuyentes de la misma naturaleza, es decir, las personas naturales

obligadas a llevar contabilidad y las no obligadas a hacerlo, “pues si bien los primeros generan mayores rentas, no es motivo para pagar el anticipo del Impuesto a la Renta de una manera diferente al que no genera las mismas ganancias” (Negrete Costales , 2015, pág. 24). Con este tratamiento se pretendía dar a entender que las personas naturales obligadas a llevar contabilidad tienen la misma condición de las sociedades, lo cual es una falsedad (Negrete Costales , 2015, pág. 30).

Principio de proporcionalidad.

La ley tributaria establece que el valor del impuesto puede variar en los contribuyentes, pues se les cobrarán de acuerdo a sus ingresos económicos. En este sentido Saltos Orrala (2017) señala que:

La proporcionalidad en cambio significa que la imposición debe ser justa mirando toda manifestación de riqueza de los sujetos pasivos de la imposición. Es decir, mientras el uno realiza una gradación de la tarifa impositiva, el otro en cambio, asimila la base imponible con la cuantía del tributo. (pág. 63)

De acuerdo a varios autores, el cálculo del anticipo y su consideración como pago de un impuesto mínimo atentaba contra el principio de proporcionalidad porque todos los sujetos debían pagar de acuerdo a los mismos porcentajes, sin importar el nivel de utilidades, es decir, la real capacidad contributiva (León Loján, 2018; Negrete Costales, 2015; Ramón y Vélez, 2011). Según señala Negrete Costales (2015), en el cálculo del anticipo, simplemente se aplicaban tarifas como si se tratara de un impuesto al consumo (pág. 31).

Principio de simplicidad administrativa.

Según Negrete Costales (2015), la aplicación del anticipo del impuesto a la renta a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad tenía tantas directrices y condiciones, que violaba el principio de simplicidad administrativa, ya que no resultaba un mecanismo de fácil comprensión (pág. 30). Por otra parte, señalaban varios autores que los cambios constantes en la normativa aplicable al anticipo en referencia, provocaba errores de cálculo por parte los contribuyentes, lo que resultaba contrario al mencionado principio (Jácome Smith, 2014; León Loján, 2018; Orellana Osorio y Duque Espinoza, 2015; Ramón y Vélez, 2011).

Impacto económico-financiero sobre las empresas.

Los resultados de los estudios que enfocan los impactos económico-financieros del anticipo al impuesto sobre la renta concluyen, en general, que el mecanismo del anticipo resultaba contraproducente para las empresas, sobre todo, cuando el pago realizado por este concepto era superior al impuesto causado, sin que existiera opción de reintegro del excedente pagado por el contribuyente, por lo cual el anticipo se convertía en un mínimo valor a pagar por concepto de este impuesto. Los efectos desfavorables consistían en los siguientes aspectos:

- Disminución de la liquidez de la empresa, ante la obligación de desembolsar pagos que no guardaban proporción con las ganancias y dada la imposibilidad de recuperar los montos no compensados por el impuesto causado (Garcés Pérez, 2014; García e Intriago, 2019; Condo Daquilema, Lojano López y Morales Montesdeoca, 2018; Jácome Smith, 2014; Orellana Osorio y Duque Espinoza, 2015; Ramón y Vélez, 2011);
- Aumento de la carga tributaria para la empresa, ya que al pagar un anticipo superior al impuesto causado, la tasa tributaria realmente aplicada sobrepasaba la establecida en la normativa tributaria (Barrionuevo Sandoval, 2019; Jácome Smith, 2014; Orellana Osorio y Duque Espinoza, 2015);
- Afectación de la rentabilidad de las empresas (Ramón y Vélez, 2011), disminución de su nivel de actividades y cierre de las mismas

(Altafuya Ronquillo y Quintanilla Mantuano, 2018; Negrete Costales, 2015).

Es importante señalar que si bien los impactos económico financieros del anticipo han sido analizados en diversas muestras de empresas ecuatorianas, que incluyen segmentos de diferentes escalas de explotación, la mayoría de los estudios ponen de manifiesto los efectos causados por el mecanismo en cuestión sobre las MIPYMES, con énfasis en la disminución de sus niveles de liquidez (Barrionuevo Sandoval, 2019; Iglesias, Ruperti y Valencia, 2017; Orellana Osorio y Duque Espinoza, 2015; Ramón y Vélez, 2011; Sotalín, Muñoz y Saltos, 2016).

Además, ciertas investigaciones señalan que el impacto del anticipo en cuanto al incremento de la tasa impositiva es mayor en las MIPYMES, ya que les resulta más difícil sostener los niveles de actividad del período utilizado como base para el cálculo del anticipo, lo que generaba mayores pagos en exceso por este concepto (Altafuya Ronquillo y Quintanilla Mantuano, 2018; Barrionuevo Sandoval, 2019).

Percepción de los contribuyentes.

Debido a que el anticipo no compensado por el impuesto causado se convertía en un impuesto mínimo definitivo, sin opción a reconocimiento de crédito tributario ni mucho menos devolución, se generaba una percepción de injusticia en los contribuyentes, que provocaba rechazo y no alimentaba la cultura tributaria (Jácome Smith, 2014; León Loján, 2018; Ramón y Vélez, 2011).

Pero además, el anticipo era percibido como un mecanismo injusto, pues se aplicó como forma de control para aquellos que no pagaban el impuesto, pero con ello se impuso un pago adicional a quienes cumplían con sus obligaciones (Sanmartín, Abambari y Delgado, 2020).

Pasos hacia la eliminación del anticipo del impuesto a la renta

Exoneración del anticipo del impuesto a la renta.

Hasta el año 2017 no existía la reducción o exoneración general del anticipo del impuesto a la renta, sino que estos beneficios podían ser concedidos por el Servicio de Rentas Internas, de oficio o previa solicitud del contribuyente, de conformidad con los casos, términos y las condiciones establecidas en el

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (República del Ecuador, 2015).

En tal sentido, el reglamento en cuestión establecía que hasta el mes de junio de cada año los contribuyentes referidos en el literal a) del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, podrían solicitar a la correspondiente Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas la exoneración o la reducción del pago del anticipo del impuesto a la renta, hasta los porcentajes establecidos mediante resolución dictada por el Director General, cuando demuestren que su actividad generadora de ingresos generará 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.

Este derecho podría ejercerse únicamente en caso de que se hubiera visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo, en condiciones de caso fortuito o fuerza mayor, conforme lo define el Código Civil (República del Ecuador, 1982) en su Artículo 78.

En noviembre de 2017, el Presidente de la República del Ecuador, en Decreto Ejecutivo 210 estableció una exoneración de la tercera cuota del anticipo del impuesto sobre la renta. Este beneficio aplicó para el ejercicio fiscal del año 2017, que fue declarado en el mes de abril de 2018. La medida se aplicó de la siguiente forma:

- Personas naturales, micro, pequeñas, medianas empresas y las sociedades en general con ventas de hasta 500.000 dólares recibirían una exoneración del 100% de la tercera cuota del anticipo.
- Personas naturales, micro, pequeñas, medianas empresas y las sociedades en general con ventas de hasta 1'000.000 de dólares tendrían una exoneración del 60% de la tercera cuota del anticipo.
- Personas naturales, micro, pequeñas, medianas empresas y las sociedades en general con ventas superiores a un 1.000.000 de dólares, se beneficiarían con una exoneración del 40% de la tercera cuota del anticipo.

Posteriormente, la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, que entra en vigor el 21 de agosto de 2018, modifica del artículo 41 de la LORTI, en cuanto a la manera de determinar el valor a pagar por concepto de anticipo de impuesto a la renta, a efectos de lo cual se restan las retenciones en la fuente del período anterior, lo que implica en la práctica que se elimina la tercera cuota del anticipo (Barrionuevo Sandoval, 2019, pág. 60).

Además, la ley en cuestión estableció que las nuevas inversiones productivas que se inicien a partir de su vigencia en los sectores económicos determinados como industrias básicas, de conformidad con la definición del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, tendrían derecho a la exoneración del impuesto a la renta y su anticipo por 15 años. El plazo de exoneración será contado desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.

Barrionuevo Sandoval(2019) indica que: “Debemos tomar en cuenta que, las MIPYMES para obtener beneficios por la eliminación de la tercera cuota del anticipo, deberán tener un impuesto causado menor al anticipo determinado, contar con bajas utilidades y/o grandes retenciones en la fuente”, (pág.61), por lo cual considera el autor que las bondades de esta medida tenía un impacto muy reducido.

Eliminación del anticipo del impuesto a la renta como obligación tributaria

El anticipo del impuesto a la renta fue abolido como obligación tributaria por la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria del 31/12/2019.

“La eliminación del anticipo viene siendo promulgada por varios sectores societarios del Ecuador, en respuesta a resultados económicos obtenidos en períodos anteriores y la supuesta afectación que el pago del anticipo tendría en la liquidez de sus negocios” (Orozco Suárez, 2019, pág. 24).

Gracias al Artículo 20 de la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria, se modificó al Artículo 41 de la LORTI, el cual contempla lo siguiente:

Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta en los plazos y en la forma que establezca el reglamento. El pago del impuesto podrá anticiparse de forma voluntaria, y será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto a la renta causado del ejercicio fiscal anterior, menos las retenciones en la fuente efectuadas en dicho ejercicio fiscal. El valor anticipado constituirá crédito tributario para el pago del impuesto a la renta. Las condiciones y requisitos para el pago del anticipo voluntario se establecerán en el reglamento (República del Ecuador, 2020).

A raíz de esta modificación, el anticipo del impuesto a la renta en Ecuador se convirtió en una figura voluntaria, cuyo cálculo se basa en el monto de impuesto del período anterior.

Teniendo en cuenta lo que señalan los autores los efectos que se esperan para esta resolución es mejorar la liquidez de las empresas del Ecuador a través de las inversiones, puesto que ya no se tendrá al anticipo del impuesto a la renta como una obligación tributaria, sino como un pago voluntario, lo que redundará en beneficio principalmente de las inversiones de las Pymes.

Conclusiones

Una vez analizado el tema del anticipo del impuesto a la renta en el Ecuador, se puede decir que este pago ha beneficiado al Estado debido a que ha podido contar con recursos para atender requerimientos fiscales. Sin embargo, fue objeto de cuestionamientos debido a dificultades e implicaciones de carácter económico-financiero y jurídico que afectaban a los contribuyentes.

De acuerdo a la literatura sobre el anticipo del impuesto sobre la renta en Ecuador, las dificultades y cuestionamientos en torno al mismo giran, principalmente, alrededor de tres elementos:

- la base de cálculo del anticipo para personas naturales y sociedades indivisas obligadas a llevar contabilidad y personas jurídicas, ya que la dicha base incluía conceptos no relacionados con la renta;
- las repetidas modificaciones de la normativa, que se consideraban un factor de confusión e incertidumbre para los contribuyentes;
- el reconocimiento de las diferencias entre el monto pagado por concepto del anticipo durante un período y el impuesto causado en ese ejercicio fiscal, ya que el pago anticipado terminó convirtiéndose en una forma de impuesto mínimo independientemente de la renta generada.

La corriente principal de los estudios sobre el anticipo del impuesto a la renta en Ecuador aborda el impacto del mismo en la liquidez de las empresas. En general, los trabajos concluyen que el mecanismo tributario en cuestión afectaba negativamente la liquidez de las mismas, principalmente de las Mipymes, debido al valor que resultaba de las formulas dadas por la ley, puesto que en caso de que el valor fuera excesivo no se obtenía ningún tipo de compensación o devolución.

Por último, se debe señalar que el anticipo del impuesto a la renta ha sido eliminado por petición de sectores empresariales y atendiendo a prioridades de políticas económicas y tributarias, por lo que se espera que esta decisión contribuya dinamizar la actividad productiva y la generación de empleos.

REFERENCIAS

- Altafuya Ronquillo, F. L., & Quintanilla Mantuano, A. K. (2018). *Análisis comparativo por sectores económicos del pago del anticipo del impuesto a la renta y su efecto en los estados financieros*. Guayaquil: Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.
- Barrionuevo Sandoval, C. A. (2019). *Análisis y evolución del Anticipo de Impuesto a la Renta y su repercusión con enfoque a las Mipymes*. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Caivinagua Astudillo, G. M., & Prado Ochoa, F. W. (2011). *Análisis del anticipo de impuesto a la renta en las sociedades*. Cuenca: Universidad de Cuenca.
- Cayo Molina, L. J. (2013). *Efectos económicos de la aplicación de impuestos directos e indirectos en las Pymes del cantón Latacunga; Período 2008 - 2010*. Latacunga: Escuela Politécnica del Ejército.
- Chulde Mora, G. E. (2018). *La aplicación del Art. 539 del COOTAD, vulnera los principios de generalidad, legalidad en el régimen tributario*. Túlcan: Universidad Regional Autónoma de los Andes.
- Condo Daquilema, D., Lojano López, D. M., & Morales Montesdeoca, J. L. (2018). *Análisis al anticipo del impuesto a la renta, y su afectación en la liquidez de la empresa Combusder Cía. Ltda. en el ejercicio fiscal 2015-2016* (Tesis de pregrado). Universidad del Azuay. Cuenca, Ecuador.
- Constante Torres, D. (2010). *El Impuesto a la Renta y el autoconsumo*. Quito: Universidad San Francisco de Quito.
- Espinoza Pacheco, I. C., & Fárez Plasencia, D. V. (2013). *Determinación de Impuesto a las tierras rurales en la hacienda Frut Victoria S.A y su incidencia para el cálculo del Impuesto a la Renta*. Cuenca: Universidad de Cuenca.
- Garcés Pérez, I. C. (2014). *El anticipo del impuesto a la renta y su incidencia en la liquidez de la empresa Induacero Cía. Ltda.* Ambato: Universidad Técnica de Ambato.
- García Lucín, L. V., & Intriago Tovar, M. E. (2019). *Análisis de la eliminación del anticipo de impuesto a la renta y su impacto Económico en las Mipymes, Año 2018*. Guayaquil: Universidad de Guayaquil.
- Gutiérrez Jaramillo, N. D., Feijoó González, E. M., & Orellana Ulloa, M. N. (2016). Evolución Normativa del Anticipo del Impuesto a la Renta en Ecuador. *QUIPUKAMAYOC Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, 171-183.
- Jácome Smith, A. B. (2014). *Impacto financiero del Anticipo de Impuesto a la Renta en las empresas dedicadas a la producción a partir del año 2007*. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Kastillo López, L. F. (2015). *Determinación presuntiva del impuesto a la renta a personas naturales por incremento injustificado de patrimonio para su implementación por parte del Servicio de Rentas Internas del Ecuador*. Quito: Instituto de altos estudios nacionales.
- León Loján, M. A. (2018). *El anticipo de Impuesto a la Renta en el Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria. (31 de Diciembre de 2019). Ecuador.
- Ley para Fomento Productivo. (06 de Septiembre de 2018). Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo. Ecuador: Asamblea Nacional.
- LORTI. (29 de abril de 2016). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Ecuador: Departamento de Normativa Tributaria.
- Mendoza Pérez, R. (2014). El principio tributario de igualdad, generalidad, proporcionalidad y la sociedad en el Perú. *Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, 103-107.
- Negrete Costales, O. P. (2015). *Incidencia del Anticipo de Impuesto a la Renta para sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad*. Universidad Regional Autónoma de los Andes. Ambato, Ecuador.

- Orellana Osorio, I., & Duque Espinoza, G. (2015). Impacto económico del Anticipo del Impuesto a la Renta en pequeñas y medianas empresas del sector comercial de la ciudad de Cuenca. *Revista Tecnológica ESPOL*, 40-67.
- Orozco Suárez, J. A. (2019). *Eliminación del anticipo del Impuesto a la Renta y las asignaciones presupuestarias de las entidades del sector público del cantón La Libertad, provincia de Santa Elena, año 2017*. La Libertad: Universidad Estatal Península de Santa Elena.
- Paz Viteri, N. X. (2015). *Aplicación del anticipo de impuesto a la renta y la vulneración de los principios tributarios constitucionales*. Ambato: Universidad Regional Autónoma de los Andes.
- Peralta, C. (2015). Tributación y Derechos Fundamentales Los Principios Constitucionales como límite al Poder Tributario. *Revista de Ciencias Jurídicas*, 89-134.
- Pinto Navarrete, G. F. (2012). *Análisis jurídico al anticipo del impuesto a la renta*. Quito: Universidad de las Américas.
- Ramón Chuchuca, T. C., & Vélez Berrezueta, M. J. (2011). *Estudio de la evolución del Anticipo del Impuesto a la Renta en el Ecuador y su impacto en las Pequeñas y Medianas Empresas*. Cuenca: Universidad Politécnica Salesiana.
- República del Ecuador (1982). *Código Civil*.
- República del Ecuador (2016). *Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI)*. (28 de Febrero de 2015): Dirección Nacional Jurídica
- República del Ecuador (2015). *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. (28 de Febrero de 2015): Dirección Nacional Jurídica.
- Reyes, F. A. (2016). *Diagnóstico de la devolución del Impuesto a la Renta de las personas naturales y su relación con la actividad económica*. Guayaquil: Universidad de Posgrados del Estado.
- Ruiz Miño, F. I. (2012). *Análisis sobre la constitucionalidad de la devolución del anticipo de impuesto a la renta a la luz de las reformas a la ley de equidad tributaria*. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Salazar Zúñiga, N. A. (2014). *El impuesto a la renta en los fideicomisos mercantiles*. Ecuador : Universidad Andina Simón Bolívar.
- Saltos Orrala, M. Á. (2017). Los principios generales del derecho tributario según la Constitución del Ecuador. *Dialnet*, 61-67.
- Sanmartín, L., Abambari, M., & Delgado, R. (2020). Percepciones de los sujetos activos y pasivos agremiados respecto al anticipo del impuesto a la renta en la Provincia de El Oro- Ecuador. *Espacios*, 8.
- Sotalín Sotalín, D. L., Muñoz Moreta, E. R., & Saltos Chacán, M. Y. (2016). Análisis del impacto del anticipo del impuesto a la renta en el desarrollo competitivo de las Mipymes del Sector de Cuero y Calzado de la zona 3, período 2010 - 2013. *Dialnet*, 366-388.