



**ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL
ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

**TESIS DE GRADO PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE:
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

TEMA:

**SITUACIÓN DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZA EN
CUANTO AL PAGO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA
A PARTIR DEL AÑO 2010**

AUTORA:

CPA. Consuelo Guillermina Gómez Vargas

DIRECTOR:

Ec. Jorge Ayala Romero

Guayaquil-Ecuador

Julio 2013

AGRADECIMIENTO

Mi especial agradecimiento a Alfredo Bustos Rodríguez y Pablo Guevara Rodríguez, socios de la firma tributaria FIDESBURó, quienes supieron darme su sabio consejo en el momento oportuno y fueron el motor que me impulso a obtener mi maestría.

Adicionalmente agradezco a todos mis profesores quienes compartieron sus conocimientos y aportaron con su valiosa atención para absolver mis dudas, especialmente a Jorge Ayala Romero quien comprometido conmigo, contribuyó con la profesionalidad que lo caracteriza, en la elaboración de esta tesis.

“La oportunidad es una mujer vestida de Luna, cubierta de Sol”

DEDICATORIA

Al transcurrir los días, mientras elaboraba esta tesis, mi pequeño Theo y mi gran Pablo, fueron mi fortaleza y a ellos, con gran amor y entusiasmo, dedico este material.

A mis padres, quienes con su constancia también contribuyeron enormemente, no sólo hoy sino a lo largo de mi vida, por ser padres dedicados, por estar siempre pendientes de mi y de mis logros, porque en momentos difíciles han encontrado las palabras perfectas para darme aliento y lograr levantarme, por ello y todo lo demás, papá y mamá les dedico esta tesis.

Y a mis dos hermanas, quienes son fuentes de inspiración para mí.

Con amor, por todo lo vivido y lo que nos resta por vivir.

ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL

ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

DECLARATORIA DE RESPONSABILIDAD

La responsabilidad por los hechos, ideas y doctrinas expuestas en esta tesis le corresponden exclusivamente al autor.

Guayaquil, noviembre 2013

CPA. Consuelo Gómez Vargas

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

PROMOCIÓN 4

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE GRADO

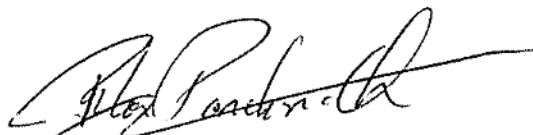
En la ciudad de Guayaquil, a los doce días del mes de noviembre de dos mil trece, en el Aula A3 de la **ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, ESPAE**, de la **ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL, ESPOL**, sustentó su tesis de grado: **SITUACIÓN DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZA EN CUANTO AL PAGO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA A PARTIR DEL AÑO 2010** la Srta. **CONSUELO GUILLERMINA GOMEZ VARGAS**, obteniendo la siguiente calificación:

Nombres	Nota promedio sustentación	Nota promedio documento escrito	Calificación Final

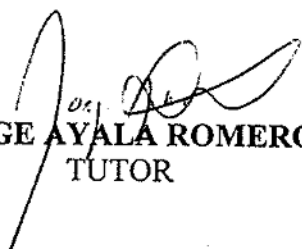
Actuaron como miembros del Tribunal los docentes: **Fabián Soriano Idrovo**, **Pilar Panchana Chalén** y **Jorge Ayala Romero**, quienes firman a continuación:



FABIÁN SORIANO IDROVO



PILAR PANCHANA CHALÉN



JORGE AYALA ROMERO
TUTOR

ÍNDICE GENERAL

PORTADA	I
AGRADECIMIENTO.....	II
DEDICATORIA.....	III
AUTORIA.....	IV
CERTIFICACIÓN DEL JURADO.....	V
INDICE GENERAL.....	VI
DEFINICIONES.....	VII
BIBLIOGRAFÍA.....	VIII
CAPITULO I	1
PLANTEAMIENTO, FORMULACIÓN Y SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA	1
1. Planteamiento del problema.....	1
2. Formulación del problema	2
3. Sistematización del problema.....	3
4. Objetivos de la Investigación	3
5. Justificación.....	4
CAPITULO II	6
BREVE ANÁLISIS DEL ENTORNO JURÍDICO	6
Subcapítulo I	8
DESCRIPCIÓN DEL MODELO DE NEGOCIO DE DISTRIBUCIÓN QUE INVOLUCRA LA INTERMEDIACIÓN DE PRODUCTOS	8
1. Modelo de negocio de distribución general	8
2. Modelo de negocio de distribución de cervezas en Ecuador.....	9
Subcapítulo II	14
RUBROS DEL ESTADO FINANCIERO QUE SE EMPLEAN PARA EL CÁLCULO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA.....	14

1. Cálculo del anticipo de impuesto a la renta, vigente hasta el año 2009.....	14
2. Cálculo del anticipo de impuesto a la renta, vigente desde el año 2010.....	16
3. Rubros que se emplean para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta.....	18
Subcapítulo III	24
FORMA DE PAGO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA	24
Subcapítulo IV	29
EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA COMO CRÉDITO TRIBUTARIO Y PAGO DEFINITIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA	29
1. Crédito tributario y pago definitivo del anticipo de impuesto a la renta, vigente hasta el año 2009.....	29
2. Crédito tributario y pago definitivo del anticipo de impuesto a la renta, desde el año 2010	34
CAPÍTULO III	40
CÁLCULO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA POR PARTE DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZAS QUE ACTÚAN COMO INTERMEDIARIOS	40
Subcapítulo I	43
EMISIÓN DE COMPROBANTES DE VENTA Y CONTABILIZACIÓN DE LAS TRANSACCIONES A NIVEL DE INGRESOS, COSTOS Y GASTOS	43
1. EMISIÓN DE COMPROBANTES POR LA COMPRA – VENTA DEL PRODUCTO.....	43
2. EMISIÓN DE COMPROBANTES POR EL SERVICIO DE DISTRIBUCIÓN BRINDADO AL FABRICANTE.....	45
Subcapítulo II	47
CONSULTA FORMAL PLANTEADA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	47
Subcapítulo III	54
BASE IMPONIBLE DETERMINADA POR LOS DISTRIBUIDORES PARA CALCULAR SU ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA.....	54
Subcapítulo IV	57

CÁLCULO Y FUNDAMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DETERMINAR EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZAS, QUE ACTÚAN COMO INTERMEDIARIOS DE PRODUCTOS	57
Capítulo IV	62
ANÁLISIS DEL IMPACTO QUE CAUSA EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA COMO PAGO DEFINITIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	62
Capítulo V	66
ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA A PARTIR DE LA REFORMA DE FINALES DEL 2009	66
CAPITULO VI	69
CONCLUSIÓN Y OPINIÓN SOBRE LA FORMA DE ESTABLECER, DE UNA MANERA JUSTA, EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZAS, QUE ACTÚAN COMO INTERMEDIARIOS DE PRODUCTOS	69

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO, FORMULACIÓN Y SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA

1. Planteamiento del problema

- 1.1. **Síntoma:** Los intermediarios comerciales en general y, particularmente, los distribuidores de cerveza, a partir del año 2010, se están viendo afectados en los resultados anuales de su actividad, a consecuencia de la aplicación de la norma legal que los obliga a pagar el anticipo de impuesto a la renta, bajo una fórmula y reglas de las cuales resulta un monto que compromete toda o buena parte de las utilidades a distribuir del ejercicio.
- 1.2. **Causas:** Con la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Suplemento al Registro Oficial No.94, de diciembre 23 de 2009, las sociedades a partir del ejercicio 2010, se encuentran sometidas a determinar y pagar un anticipo del impuesto a la renta, con las siguientes características:
- El anticipo del impuesto a la renta resulta de la suma matemática de los siguientes cuatro 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.

- Lo pagado por anticipo solo se lo puede compensar con el impuesto a la renta causado del ejercicio del propio contribuyente;
 - Se elimina la posibilidad de solicitar la reducción o exoneración del anticipo determinado, a nivel de cada contribuyente.
 - Se elimina la posibilidad de solicitar la devolución de todo o la parte del anticipo que exceda el impuesto causado del ejercicio, salvo la devolución que el SRI ordene por un ejercicio económico cada trienio, cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica de la sociedad en el ejercicio económico respectivo; y,
 - Se constituye pago definitivo del impuesto a la renta, el anticipo que resulte superior al impuesto causado.
- 1.3. **Ámbito:** Análisis de las externalidades negativas que se producen por la aplicación de la norma tributaria (vigente a partir del año 2010) sobre el anticipo del impuesto a la renta, que no reconoce un tratamiento especial en caso de contribuyentes que tengan por actividad la distribución con bajos márgenes de comercialización.

2. **Formulación del problema**

La norma tributaria que trata sobre el anticipo de impuesto a la renta, incorporó a la base imponible para su cálculo, algunos rubros que no están relacionados con el hecho generador del impuesto a la renta. Como consecuencia de ello, muchos sectores, entre ellos, los distribuidores de cerveza se ven afectados al originarse una contribución excesiva.

3. Sistematización del problema

- 3.1. Cuál es la base legal que establece la forma de determinar y condiciones para el pago del anticipo de impuesto a la renta, a partir del año 2010.
- 3.2. Cuál es la base legal y en qué circunstancias el anticipo de impuesto a la renta se convierte en pago definitivo, no sujeto a compensación, ni a devolución.
- 3.3. Cuál es el tratamiento contable bajo NIIF, que corresponde al inventario, así como a los ingresos y los gastos provenientes de la actividad de distribución de productos, que actúan como intermediarios, en los rubros que afecten el cálculo del anticipo del impuesto a la renta de esta actividad.
- 3.4. Cuál es el efecto económico de la falta de algún tratamiento especial que considere las condiciones particulares de los distribuidores de cervezas, que por su modelo de negocio deben realizar altos volúmenes de compra y venta para obtener alguna ganancia sujeta a bajos márgenes de comercialización.
- 3.5. En qué afecta particularmente a los distribuidores de cervezas, la aplicación del anticipo del impuesto a la renta, a partir del año 2010.

4. Objetivos de la Investigación

4.1. Objetivos Generales

- 4.1.1. Analizar la correcta forma de determinar el anticipo de impuesto a la renta que deben adoptar los distribuidores de cervezas, que actúan como intermediarios en la comercialización del producto, a partir del año 2010.

- 4.1.2. Proponer un posible mecanismo para establecer una determinación justa del anticipo de impuesto a la renta de los distribuidores de cervezas, a partir del año 2010.

4.2. **Objetivos Específicos**

- 4.2.1. Demostrar la afectación que produce a los distribuidores de cervezas, el mecanismo establecido por la normativa tributaria para determinar su anticipo de impuesto a la renta, a partir del año 2010.
- 4.2.2. Fundamentar la carencia de una normativa legal justa que permita determinar el anticipo de impuesto a la renta de los distribuidores cervezas, que actúan como intermediarios, a partir del año 2010.

5. **Justificación**

El Director General del Servicio de Rentas Internas, durante el año 2010 y principios del 2011, se pronunció en atención a varias consultas formuladas por los distribuidores de cervezas, en el sentido de que para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta, estos contribuyentes, siempre y cuando sus ventas al consumidor final sean al mismo precio que paga en la compra de cerveza, deberán utilizar para el cálculo del rubro de 0.4% del total de ingresos gravables, únicamente los ingresos que tiene por comisión por servicios de distribución. De igual forma, para el cálculo del rubro de 0.2% del total de costos y gastos, deberá considerar exclusivamente aquellos propios de su actividad.

No obstante la condición de vinculante de tales pronunciamientos, el propio funcionario consultado, ha variado el criterio inicialmente expresado, bajo el

argumento de que tales contestaciones contravienen la norma legalmente expresa.

Ahora la situación de los distribuidores de cervezas, se torna crítica, lo que hace necesario de que, bajo una óptica imparcial y académica, se analice la forma de cálculo y condiciones a las que deben sujetarse los distribuidores de cerveza a partir del ejercicio 2010, así como explorar si es necesaria alguna reforma legal o interpretación legal para evitar externalidades negativas que eventualmente contraríen principios constitucionales.

CAPITULO II

BREVE ANÁLISIS DEL ENTORNO JURÍDICO

A partir de la reforma tributaria de Octubre de 2009 (Ley s/n, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.46, de octubre 16 de 2009), se modificó la determinación y pago del anticipo de impuesto a la renta, afectando con ello a los contribuyentes que tienen por actividad la distribución de productos y, de manera particular a los distribuidores de cerveza, como se explica a continuación:

- a) Con la indicada reforma, se eliminó la resta de las retenciones en la fuente del ejercicio en curso, sobre el resultado de la suma aritmética de los porcentajes aplicados sobre los rubros de los estados financieros para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta. Esto significó el incremento del valor que debían satisfacer por este concepto, los distribuidores de cerveza.
- b) Adicionalmente, el anticipo del impuesto a la renta, *“...en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior” (literal i, numeral 2, Art41 LRTI)*. Esto significó, que los distribuidores de cerveza que reporten una utilidad baja e inclusive en caso de pérdidas, pasaron a encontrarse obligados a satisfacer un anticipo del impuesto a la renta, que no les da derecho a utilizarlo como crédito tributario en ejercicios posteriores, ni solicitar su devolución, con lo cual estaríamos frente a un impuesto heterodoxo, solo justificado por el principio constitucional de la suficiencia recaudatoria, consagrado en el Art.300 de la Constitución de la República, que favorece el interés del Estado de recaudar ingresos que satisfagan su siempre creciente presupuesto, en perjuicio de los contribuyentes formales.

- c) A lo indicado, se suma el hecho real de que, aunque el precio de venta al público de la cerveza no se encuentra controlado por autoridad pública alguna, el productor como contribuyente del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) debía fijarlo por expreso mandato legal. De allí el interés del productor por controlar que el precio de la cerveza al consumidor final, no se vea afectado por la cadena de comercialización, al menos, hasta el ejercicio 2011, debido a que a partir del ejercicio 2012, el ICE pasó a calcularse en base al litro de alcohol puro.

Estas situaciones originan una afectación directa a los distribuidores de cerveza a partir del ejercicio 2010, cuestión que resulta el tema central de la presente tesis.

Subcapítulo I

DESCRIPCIÓN DEL MODELO DE NEGOCIO DE DISTRIBUCIÓN QUE INVOLUCRA LA INTERMEDIACIÓN DE PRODUCTOS

1. Modelo de negocio de distribución general

La distribución, en términos generales, es la actividad que tiene como objeto situar (mediante un **canal de distribución**) los productos del fabricante al alcance del consumidor final, en el momento, lugar y cantidad mas adecuados.

El canal de distribución es *“la ruta por la que circula el flujo de productos desde su creación en el origen hasta llegar a su destino final; ...y, está constituido por el conjunto de personas y organismos que facilitan la circulación de producto hasta llegar a manos del consumidor¹”*.

Generalmente, en el canal de distribución intervienen los siguientes actores:

- **Fabricante:** Es la persona (natural o jurídica) que se dedica a una actividad fabril (producción de productos) para ponerlos a disposición o para atender las necesidades de los consumidores finales.

- **Mayorista:** Es un intermediario que se caracteriza por comprar directamente a un fabricante y en pocas ocasiones también compran a otros mayoristas. Sus ventas las realizan a los minoristas o a otros mayoristas, pero no venden directamente al consumidor final. Los ingresos del

¹ CALDAS, Maria Eugenia, Empresa e iniciativa emprendedora, Editex, p.93

mayorista se originan al obtener una margen de ganancia en la comercialización de producto.

- **Minorista:** Es un intermediario considerado el último eslabón del canal de distribución, ya que se encuentra en contacto directo con el consumidor final. Tienen la ventaja de alterar, frenar o potenciar, las acciones de marketing de los fabricantes y mayoristas.
- **Consumidor:** Es quien satisface sus necesidades mediante el uso o consumo de un producto.

Este canal de distribución es conocido como “indirecto” porque existen intermediarios entre el fabricante y el consumidor final. Adicionalmente se lo puede definir como un **canal largo**, considerando que el tamaño de los canales de distribución se mide por el número de intermediarios que forman el camino que recorre el producto. En términos generales, se considera que este tipo de canal es sinónimo de precios elevados, considerando el número de intermediarios a través de los cuales se comercializa el producto.

2. Modelo de negocio de distribución de cervezas en Ecuador

En el caso particular de algunos distribuidores de cerveza en Ecuador, la cadena de distribución de estos productos, es como sigue:



En ese sentido, cabe mencionar que a nivel internacional, se califica como distribuidores a aquellos intermediarios que cumplen condiciones básicas, tales como:

Representante del fabricante: No adquiere la mercancía que entrega, se limita a cobrar una comisión (comisionista en nombre y por cuenta ajena) por la operación de venta. En esta operación el representante no soporta el riesgo de inventario y de crédito y en general no asume ninguna responsabilidad en la operación.

Distribuidor limitado: Es un comisionista en nombre y por cuenta propia, por lo que adquiere la mercancía que distribuye soportando limitadamente los riesgos de inventario y de crédito, asumiendo limitadamente las responsabilidades del marketing y no soportando el riesgo por diferencia de cambio en moneda extranjera surgido en la compra de la mercancía a sus proveedores.

Distribuidor: Adquiere las mercancías soportando el riesgo de inventario y de crédito. Además tiene responsabilidades limitadas en las actividades de marketing y dependiendo del caso asumirá o no el riesgo de tipo de cambio.

Distribuidor completo: Adquiere las mercancías, soporta los riesgos de crédito, inventario y tipo de cambio, y se responsabiliza de las actividades de marketing de los productos.

A continuación se puede observar un resumen de las funciones y riesgos que asume cada tipo de distribuidor:

CARACTERISTICAS	REPRESENTANTE DEL FABRICANTE	DISTRIBUIDOR LIMITADO	DISTRIBUIDOR	DISTRIBUIDOR COMPLETO
ADQUIERE LAS MERCADERIAS	NO	SI	SI	SI
RIESGOS				
INVENTARIO	NO	MINIMO	SI	SI
CREDITO	NO	MINIMO	SI	SI
TIPO DE CAMBIO	NO	NO	SI/NO	SI
RESPONSABILIDAD DE MARKETING	NO	MINIMO	LIMITADO	SI

En el caso de gran parte de los distribuidores de cerveza en Ecuador, éstos podrían ser clasificados como “Distribuidores limitados” puesto que adquieren el producto, aún cuando no reciben un margen de ganancia por la comercialización de estos, según lo establecido en el contrato firmado entre el fabricante y el distribuidor.

El ingreso de dichos distribuidores se genera únicamente por prestar el “Servicio de distribución” al fabricante, esto es, por brindar el servicio de despacho o entrega de los productos en el lugar solicitado por el minorista. (Dicho servicio es contratado por el fabricante).

En cuanto al riesgo del inventario, los distribuidores tienen un riesgo limitado, considerando que el contrato firmado con el fabricante, establece que el distribuidor recibirá un ingreso adicional a sus servicios, que cubra el riesgo por destrucción de productos.

A continuación un caso práctico que muestra cómo opera el modelo de negocio de un grupo de distribuidores de cerveza en Ecuador:

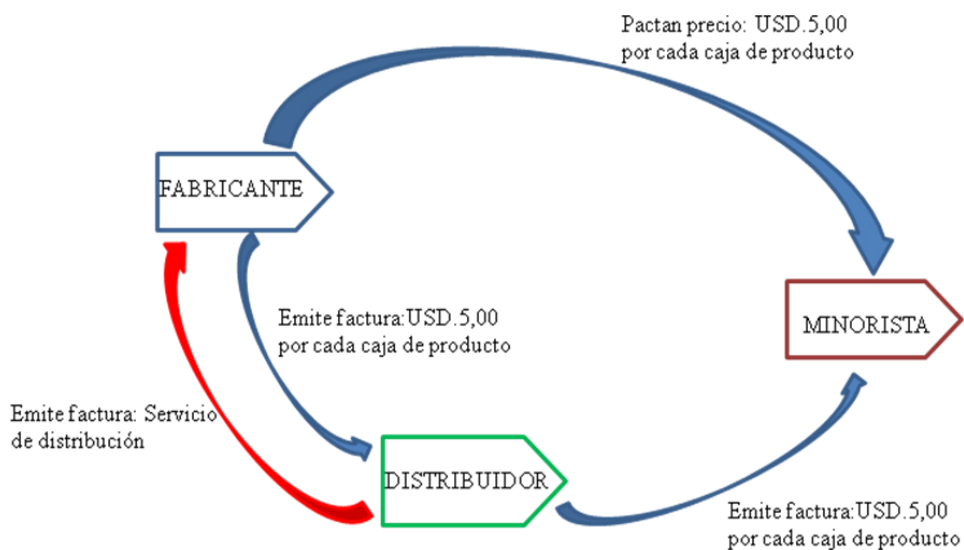
Caso práctico:

El fabricante contacta al minorista y ofrece su producto (cerveza) y pactan como precio de venta USD.5,00 por cada caja.

Con el objeto de comercializar el producto al minorista, el fabricante emite una factura de venta al distribuidor, valorada al precio de venta pactado con el minorista.

Posteriormente el distribuidor emite una factura al minorista, al mismo precio de venta facturado por el fabricante; e inmediatamente se entrega el producto al minorista, en el lugar que éste último solicite.

El distribuidor con el objeto de generar su utilidad, adicionalmente emite una factura al fabricante por concepto de “Servicio de distribución” en vista del servicio de reparto o entrega de producto, efectuado al minorista.

Desarrollo:

Este modelo de negocio de distribución fue aplicado, desde el año 2007, por un fabricante de cervezas en Ecuador, con el objeto de controlar el precio de comercialización de sus productos, considerando que la normativa tributaria Ecuatoriana establecía que los fabricantes de bebidas alcohólicas (incluida la cerveza) debían determinar y pagar el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), considerando como base imponible para su cálculo, el precio de venta sugerido al público.

Sin embargo a partir del ejercicio fiscal 2012, el ICE pasó a calcularse en base al litro de alcohol puro.

Subcapítulo II

RUBROS DEL ESTADO FINANCIERO QUE SE EMPLEAN PARA EL CÁLCULO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA

1. Cálculo del anticipo de impuesto a la renta, vigente hasta el año 2009

Como antecedente, en relación a la determinación del anticipo de impuesto a la renta, vigente hasta el año 2009, las sociedades estaban sometidas a determinar y pagar su anticipo de impuesto a la renta en base a una de las dos fórmulas que se presentan a continuación, la que fuere mayor entre ambas:

- a) Un valor equivalente al 50% del impuesto causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas en el mismo ejercicio, o;

- b) Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:
 - ✓ El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
 - ✓ El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
 - ✓ El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
 - ✓ El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Al resultado de la mencionada suma matemática, las sociedades también tenían derecho a restar las retenciones que le hubieren sido practicadas en el mismo ejercicio fiscal.

En relación a esta segunda fórmula (opción b), es importante recordar que hasta el año 2009, se denominaba “anticipo mínimo” al valor determinado por las sociedades bajo esta opción, conforme el art.41 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

... *“para determinar el valor del anticipo se deducirán las retenciones en la fuente que le hayan sido practicadas al contribuyente en el ejercicio impositivo anterior. Este resultado constituye el anticipo mínimo”.*

Caso práctico para determinar el anticipo de impuesto a la renta, vigente hasta el año 2009:

La Compañía ABC, durante el ejercicio fiscal 2008, presentó los siguientes saldos en sus Estados Financieros:

Rubros a considerar para el cálculo del Anticipo de IR	USD.
Total de Activos	724,426.52
Total de Patrimonio	142,183.07
Total de Ingresos gravables del impuesto a la renta	4,901,850.69
Total de Costos y Gastos deducibles del impuesto a la renta	4,863,062.25
Impuesto a la renta causado	58,515.60
Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	27,619.95

Desarrollo:

Para efectos de determinar el anticipo de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2009, la compañía debía efectuar los siguientes cálculos:

Según fórmula a)

(=)	Impuesto a la renta causado	58,515.60
(=)	50% de impuesto a la renta causado	29,257.80
(-)	Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	(27,619.95)
(=)	Anticipo de impuesto a la renta (según fórmula a)	1,637.85

Según fórmula b)

		Base imponible	%	Valor anticipo
(=)	Total de Activos	724,426.52	0.4%	2,897.71
(=)	Total de Patrimonio	142,183.07	0.2%	284.37
(=)	Total de Ingresos gravables a efectos de impuesto a la renta	4,901,850.69	0.4%	19,607.40
(=)	Total de Costos y Gastos deducibles a efectos de impuesto a la renta	4,863,062.25	0.2%	9,726.12
(=)	Suma matemática			32,515.60
(-)	Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas			(27,619.95)
(=)	Anticipo de impuesto a la renta (según fórmula b)			4,895.65

Considerando que el anticipo de impuesto a la renta, aplicado según la fórmula b), es superior al valor determinado según la fórmula a), la Compañía ABC debía consignar en su declaración de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2008, un anticipo para el próximo ejercicio fiscal (2009) por **USD.4,895.65**

2. Cálculo del anticipo de impuesto a la renta, vigente desde el año 2010

Con la reforma a la Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, publicada en el Suplemento al Registro Oficial No.94, de diciembre 23 de 2009, las sociedades a partir del ejercicio 2010, se encuentran sometidas a determinar y pagar un anticipo del impuesto a la renta, en base a la siguiente fórmula:

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

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

Cabe mencionar que, mediante esta reforma, no fue modificada la base imponible para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta, ni los porcentajes aplicables a la misma, pero si fue modificada en cuanto a que no deben restarse las retenciones que le hayan sido practicadas a la sociedad, en el ejercicio fiscal anterior.

Por lo indicado, esta situación generó voces de inconformidad por parte de los empresarios y de las Cámaras de Producción y Comercio, quienes insistieron que la reforma al anticipo de impuesto a la renta adolecía de inconstitucionalidad.

Caso práctico para determinar el anticipo de impuesto a la renta, vigente desde el año 2010:

La Compañía ABC, durante el ejercicio fiscal 2009, presentó los siguientes saldos en sus Estados Financieros:

Rubros a considerar para el cálculo del Anticipo de IR 2010	USD.
Total de Activos	724,426.52
Total de Patrimonio	142,183.07
Total de Ingresos gravables del impuesto a la renta	4,901,850.69
Total de Costos y Gastos deducibles del impuesto a la renta	4,863,062.25
Impuesto a la renta causado	58,515.60
Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	27,619.95

Desarrollo:

Para efectos de determinar el anticipo de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2010, la Compañía debió efectuar el siguiente cálculo:

Según fórmula única:

		Base imponible	%	Valor anticipo
(=)	Total de Activos	724,426.52	0.4%	2,897.71
(=)	Total de Patrimonio	142,183.07	0.2%	284.37
(=)	Total de Ingresos gravables del impuesto a la renta	4,901,850.69	0.4%	19,607.40
(=)	Total de Costos y Gastos deducibles del impuesto a la renta	4,863,062.25	0.2%	9,726.12
(=)	Suma matemática (Anticipo de IR para el ejercicio fiscal 2010)			32,515.60

Al respecto, en aplicación a la reforma tributaria, no deben restarse las retenciones de impuesto a la renta que le fueron practicadas a la sociedad dentro del mismo ejercicio, para determinar su anticipo de IR.

3. Rubros que se emplean para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta

Para la liquidación de este anticipo, las sociedades podrán considerar algunas deducciones especiales en cuanto a la determinación de su base imponible, como se detalla a continuación:

- ✓ En los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.
- ✓ 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.
- ✓ No se considerarán las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.

Al respecto, con la entrada en vigencia de la reforma tributaria, a partir del año 2010, las sociedades que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, podrán aplicar la siguiente deducción para determinar su base imponible del anticipo de impuesto a la renta:

- ✓ No sumarán el valor del terreno sobre el que desarrollen dichas actividades.

Adicionalmente, considerando que el anticipo de impuesto a la renta se calcula sobre el total de **costos y gastos deducibles** del impuesto a la renta, el total de **ingresos gravables** del impuesto a la renta, el total de patrimonio; y, el total de **activos sin considerar las cuentas por cobrar no relacionadas**, el Servicio de Rentas Internas, en el ámbito de sus atribuciones, emitió la **CIRCULAR No. NAC-DGECCGC10-00015**, transcrita a continuación:

... “La Administración Tributaria informa, que para efectos del cálculo del anticipo de impuesto a la renta se debe considerar los siguientes casilleros de la respectiva declaración:

Activos:

- (+) *Total del activo.*
- (+) *Avalúo de bienes inmuebles (Para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas).*

- (+) *Avalúo de otros activos (Para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas).*
- (-) *Cuentas y documentos por cobrar clientes corriente no relacionados locales.*
- (-) *Cuentas y documentos por cobrar clientes corriente no relacionados del exterior.*
- (-) *Otras cuentas y documentos por cobrar corriente no relacionados locales.*
- (-) *Otras cuentas y documentos por cobrar corriente no relacionados del exterior.*
- (-) *Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (IVA).*
- (-) *Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (RENTA).*
- (+) *Provisión cuentas incobrables corriente (No relacionadas locales y del exterior).*
- (-) *Cuentas y documentos por cobrar clientes largo plazo no relacionados locales.*
- (-) *Cuentas y documentos por cobrar clientes largo plazo no relacionados del exterior.*
- (-) *Otras cuentas y documentos por cobrar largo plazo no relacionados locales.*
- (-) *Otras cuentas y documentos por cobrar largo plazo no relacionados del exterior.*
- (+) *Provisión cuentas incobrables largo plazo (No relacionadas locales y del exterior).*
- (-) *Avalúo de los terrenos que generen ingresos por actividades agropecuarias.*

Notas:

1. *Para efectos del cálculo del valor de activos de las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y las cooperativas de ahorro y crédito, serán excluidos los activos monetarios. Para el caso de estas instituciones, se entenderá como activos monetarios a todas aquellas cuentas del activo, en moneda de curso legal, que representan bienes o derechos*

líquidos o que por su naturaleza habrán de liquidarse por un valor igual al nominal.

2. *Para el cálculo del valor del activo, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no deberán considerar los activos que sean de uso personal del contribuyente.*

Patrimonio

- (+) *Total Patrimonio Neto.*

Ingresos:

- (+) *Total ingresos.*
- (+) *Ingresos en libre ejercicio profesional (Para el caso de personas naturales).*
- (+) *Ingresos por ocupación liberal (Para el caso de personas naturales).*
- (+) *Ingresos en relación de dependencia (Para el caso de personas naturales).*
- (+) *Ingresos por arriendo de bienes inmuebles (Para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas).*
- (+) *Ingresos por arriendo de otros activos (Para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas).*
- (+) *Ingresos por regalías (Para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas).*
- (+) *Ingresos provenientes del exterior (Para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas).*
- (+) *Ingresos por rendimientos financieros (Para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas).*
- (-) *Otras rentas exentas.*
- (-) *Dividendos percibidos exentos.*
- (-) *Rebaja por tercera edad (Para el caso de personas naturales: ingresos exentos).*

- (-) *Rebaja por discapacidad (Para el caso de personas naturales: ingresos exentos).*
- (-) *50% Utilidad atribuible a la sociedad conyugal por las rentas que le corresponda (Para el caso de personas naturales).*

Costos y gastos deducibles de impuesto a la renta:

- (+) *Total costos y gastos.*
- (+) *Gastos deducibles por libre ejercicio profesional (Para el caso de personas naturales).*
- (+) *Gastos deducibles por ocupación liberal (Para el caso de personas naturales).*
- (+) *Gastos deducibles en relación de dependencia (Para el caso de personas naturales).*
- (+) *Gastos deducibles por arriendo de bienes inmuebles (Para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas).*
- (+) *Gastos deducibles por arriendo de otros activos (Para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas).*
- (+) *15% Participación a trabajadores.*
- (+) *Gastos personales-educación (Para el caso de personas naturales).*
- (+) *Gastos personales-salud (Para el caso de personas naturales).*
- (+) *Gastos personales-alimentación (Para el caso de personas naturales).*
- (+) *Gastos personales-vivienda (Para el caso de personas naturales).*
- (+) *Gastos personales-vestimenta (Para el caso de personas naturales).*
- (-) *Gastos no deducibles locales.*
- (-) *Gastos no deducibles del exterior.*
- (-) *Gastos incurridos para generar ingresos exentos.*
- (-) *Participación trabajadores atribuibles a ingresos exentos.*

La mencionada circulada, fue publicada en el Registro Oficial 250, de agosto 4 del 2010, en atención a las diversas consultas planteadas por las sociedades al Servicio de Rentas Internas, puesto que los contribuyentes no tenían claro si debían deducirse las cuentas por cobrar al fisco, tales como créditos tributarios

originados por IVA e Impuesto a la renta. Así como también, existía incertidumbre sobre la deducción del rubro denominado “15% Participación a Trabajadores” por encontrarse como una partida de conciliación tributaria, reportada en el formulario 101 de impuesto a la renta.

Subcapítulo III

FORMA DE PAGO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA

Como antecedente vale recordar que el anticipo de impuesto a la renta determinado por las sociedades, hasta el año 2009, se pagaba en dos cuotas iguales, durante los meses de julio y septiembre del año correspondiente a la determinación.

Considerando que con la entrada en vigencia de la reforma tributaria, las retenciones en la fuente de impuesto a la renta ya no se restan al determinar el anticipo, a partir del año 2010, también se cambiaron las reglas para efectuar el pago del mismo, tal como se indica a continuación:

El anticipo de impuesto a la renta debe pagarse en tres cuotas, de las cuales:

- ✓ Las dos primeras cuotas corresponden a la parte que excede al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas a la sociedad en el año anterior.

Estas cuotas se pagarán durante los meses de julio y septiembre del año correspondiente a la determinación del anticipo, según el noveno dígito del Registro Único de Contribuyentes RUC, conforme la siguiente tabla:

Primera cuota (50% del anticipo)		Segunda cuota (50% del anticipo)	
Si el noveno dígito es (hasta el día)	Fecha de vencimiento	Si el noveno dígito es (hasta el día)	Fecha de vencimiento
1	10 de julio	1	10 de septiembre
2	12 de julio	2	12 de septiembre
3	14 de julio	3	14 de septiembre
4	16 de julio	4	16 de septiembre
5	18 de julio	5	18 de septiembre
6	20 de julio	6	20 de septiembre
7	22 de julio	7	22 de septiembre
8	24 de julio	8	24 de septiembre
9	26 de julio	9	26 de septiembre
0	28 de julio	0	28 de septiembre

- ✓ La tercera cuota equivale al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas a la sociedad en el año anterior y su pago se efectuará hasta abril del siguiente año, es decir, dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en curso, y conjuntamente con esta declaración.

CONCEPTO	Casillero		USD.
ANTICIPO DETERMINADO PRÓXIMO AÑO (871+872+873)	879	=	-
ANTICIPO A PAGAR (INFORMATIVO)	871	+	-
	872	+	-
	873	+	-

Base legal:

El art.77 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que:

“El valor que los contribuyentes deberán pagar por concepto de anticipo de impuesto a la renta será igual a:

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

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

Primera cuota (50% del anticipo)		Segunda cuota (50% del anticipo)	
<i>Si el noveno dígito es (hasta el día)</i>	<i>Fecha de vencimiento</i>	<i>Si el noveno dígito es (hasta el día)</i>	<i>Fecha de vencimiento</i>
1	10 de julio	1	10 de septiembre
2	12 de julio	2	12 de septiembre
3	14 de julio	3	14 de septiembre
4	16 de julio	4	16 de septiembre
5	18 de julio	5	18 de septiembre
6	20 de julio	6	20 de septiembre
7	22 de julio	7	22 de septiembre
8	24 de julio	8	24 de septiembre
9	26 de julio	9	26 de septiembre
0	28 de julio	0	28 de septiembre

Cuando una fecha de vencimiento coincida con días de descanso obligatorio o feriados, aquella se trasladará al siguiente día hábil.

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, que constituye crédito tributario para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, será pagado en las fechas antes señaladas, sin que, para el efecto, sea necesaria la emisión de títulos de crédito ni de requerimiento alguno por parte de la Administración.

El anticipo determinado por el declarante que no fuere pagado dentro de los plazos previstos en este artículo, será cobrado por el Servicio de Rentas Internas mediante acción coactiva, de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario.”

Caso práctico:

La Compañía ABC con número de **RUC.0992021280001**, determinó su anticipo de impuesto a la renta para el año 2010, en base a los siguientes saldos obtenidos de los Estados Financieros, cortados al 31 de diciembre del 2009:

		Base imponible	%	Valor anticipo
(=)	Total de Activos	724,426.52	0.4%	2,897.71
(=)	Total de Patrimonio	142,183.07	0.2%	284.37
(=)	Total de Ingresos gravables del impuesto a la renta	4,901,850.69	0.4%	19,607.40
(=)	Total de Costos y Gastos deducibles del impuesto a la renta	4,863,062.25	0.2%	9,726.12
(=)	Suma matemática (Anticipo de IR para el ejercicio fiscal 2010)			32,515.60

Las retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas a la Compañía ABC, durante el ejercicio fiscal 2009, suman **USD.27,619.95**

Desarrollo:

Conforme lo establece la ley y su reglamento, las dos primeras cuotas del anticipo de impuesto a la renta se pagarán sobre la parte que exceda al valor de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta, practicadas en el ejercicio fiscal anterior, por lo tanto, dichas cuotas se determinan de la siguiente forma:

(=)	Suma matemática (Anticipo de IR para el ejercicio fiscal 2010)	32,515.60
(-)	Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas en el ejercicio fiscal anterior	(27,619.95)
(=)	Valor a pagar en dos cuotas	4,895.65

Las cuotas así determinadas, serían pagadas durante los meses de julio y septiembre del año en curso, según el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes RUC, por lo tanto, considerando que el noveno dígito del RUC de la Compañía ABC es **8**, las cuotas de anticipo de impuesto a la

renta para el año 2010, debieron pagarse hasta el 24 de julio y 24 de septiembre del 2010, como se indica a continuación:

(=)	Anticipo de impuesto a la renta (dos cuotas)	4,895.65
(=)	Primera cuota (Pagadera en Julio de 2010)	2,447.83
(=)	Segunda cuota (Pagadera en Septiembre de 2010)	2,447.82

La tercera cuota debió pagarse hasta abril del siguiente año, esto es abril del 2011, y conjuntamente con la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, según el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes RUC. Por lo tanto, considerando que el noveno dígito del RUC de la Compañía ABC es 8, la tercera cuota de anticipo de impuesto a la renta para el año 2010, debió pagarse hasta el 24 de abril del año 2011, como se indica a continuación:

(=)	Total de anticipo de impuesto a la renta	32,515.60
(-)	Anticipo pagado (dos primeras cuotas)	4,895.65
(=)	Saldo a pagar (tercera cuota a pagar hasta el 24 de abril de 2011)	27,619.95

Subcapítulo IV

EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA COMO CRÉDITO TRIBUTARIO Y PAGO DEFINITIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA

1. Crédito tributario y pago definitivo del anticipo de impuesto a la renta, vigente hasta el año 2009

En cuanto al uso del anticipo de impuesto a la renta como crédito tributario, vigente hasta el ejercicio fiscal 2009, las sociedades tenían la ventaja de compensar la totalidad de su anticipo con el impuesto a la renta a pagar que la sociedad hubiere generado en el mismo ejercicio fiscal. Si el anticipo fuere superior al impuesto por pagar, la sociedad podía registrar el excedente como crédito tributario para compensarlo en 5 años máximo, o podía presentar una solicitud de pago en exceso.

En el evento de que la sociedad hubiera optado por presentar una solicitud de pago en exceso sobre el anticipo, la devolución de éste sólo aplicaba sobre la parte que excedía al “*anticipo mínimo*”. Cabe recordar que en el Subcapítulo II del Capítulo II de esta tesis, se mencionó la definición de “*anticipo mínimo*”, vigente hasta el año 2009.

Adicionalmente, las sociedades podían compensar las retenciones en la fuente de impuesto a la renta que les hubieren practicado durante el ejercicio fiscal en curso, con el valor a pagar de impuesto a la renta que se hubiere generado en dicho ejercicio; y,

En el evento de que las sociedades no hubieren compensado la totalidad de sus retenciones, también tenían derecho a registrar el excedente como crédito tributario para compensarlo en un futuro, o presentar una solicitud de pago en exceso.

Base legal:

El art.41, literales d), e) y f) de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente hasta el año 2009, establecía lo siguiente:

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;

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, de la parte que exceda al anticipo mínimo. 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;

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... ”

Caso práctico 1:

La Compañía XYZ, durante el ejercicio fiscal 2009, presentó los siguientes resultados:

Anticipo de impuesto a la renta (según fórmula b, denominado "Anticipo mínimo")	4,765.26
Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	5,000.00
Impuesto a la renta causado	-

Desarrollo:

Para efectos de determinar su crédito tributario del ejercicio, la compañía debió aplicar la siguiente operación:

(=)	Impuesto a la renta causado	-
(-)	Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	(5,000.00)
(-)	Anticipo de impuesto a la renta pagado "Anticipo mínimo"	(4,765.26)
(=)	Crédito tributario total	(9,765.26)

Conforme los resultados obtenidos, la Compañía podría solicitar únicamente la devolución de un pago en exceso por **USD.5,000.00** por concepto de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas a la sociedad.

En cuanto al anticipo mínimo de impuesto a la renta por los **USD4,765.26**, este rubro no era sujeto a devolución, por lo tanto, la Compañía debía mantenerlo registrado como “crédito tributario” con opción a compensarlo con el impuesto a la renta por pagar que se produjera en los próximos cinco años, como se muestra a continuación:

(=)	Crédito tributario total	(9,765.26)
(-)	Valor solicitado por pago en exceso (Retenciones en la fuente de IR)	5,000.00
(=)	Crédito tributario con opción a compensar en los próximos 5 años	(4,765.26)

Caso práctico 2:

La Compañía MNL, durante el ejercicio fiscal 2009, presentó los siguientes resultados:

Anticipo de impuesto a la renta (según fórmula b, denominado "Anticipo mínimo")	4,765.26
Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	5,000.00
Impuesto a la renta causado	1,200.00

Desarrollo:

Para efectos de determinar su crédito tributario del ejercicio, la compañía debió aplicar la siguiente operación:

(=)	Impuesto a la renta causado	1,200.00
(-)	Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	(5,000.00)
(-)	Anticipo de impuesto a la renta pagado	(4,765.26)
(=)	Crédito tributario total	(8,565.26)

Conforme los resultados obtenidos, la Compañía podría solicitar únicamente la devolución de lo pagado en exceso por **USD.5,000.00** por concepto de retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas a la sociedad.

En cuanto a la diferencia de **USD3,565.26**, este valor no sería devuelto por la Administración Tributaria por cuanto corresponde al anticipo mínimo de impuesto a la renta, el cual no era sujeto a devolución; y, por lo tanto, la Compañía debía registrarlo como “crédito tributario” con opción a compensarlo con el impuesto a la renta por pagar que se produjera en los próximos cinco años, como se muestra a continuación:

(=)	Crédito tributario total	(8,565.26)
(-)	Valor solicitado por pago en exceso (Retenciones en la fuente de IR)	5,000.00
(=)	Crédito tributario con opción a compensar en los próximos 5 años	(3,565.26)

Caso práctico 3:

La Compañía OPQ, durante el ejercicio fiscal 2009, presentó los siguientes resultados:

Anticipo de impuesto a la renta (según fórmula b, denominado "Anticipo mínimo")	4,765.26
Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	5,000.00
Impuesto a la renta causado	6,000.00

Desarrollo:

Para efectos de determinar su crédito tributario del ejercicio, la compañía debió aplicar la siguiente operación:

(=)	Impuesto a la renta causado	6,00.00
(-)	Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	(5,000.00)
(-)	Anticipo de impuesto a la renta pagado	(4,765.26)
(=)	Crédito tributario total	(3,765.26)

En este caso la Compañía, sólo podría solicitar la devolución de lo pagado en exceso por **USD.3,765.26** por concepto de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas a la sociedad, después de la compensación con el impuesto a la renta por pagar generado en el ejercicio fiscal.

Por haber compensado la totalidad de su “anticipo de impuesto a la renta mínimo” con el “impuesto a la renta causado”, no se origina ningún crédito tributario, como se muestra a continuación:

(=)	Crédito tributario total	3,765.26
(-)	Valor solicitado por pago en exceso (Retenciones en la fuente de IR)	(3,765.26)
(=)	Crédito tributario con opción a compensar en los próximos 5 años	-

2. Crédito tributario y pago definitivo del anticipo de impuesto a la renta, desde el año 2010

Un aspecto de gran trascendencia de la mencionada reforma tributaria es *que el anticipo pagado que no llega a compensarse con el impuesto causado del ejercicio se constituye en un pago definitivo del impuesto a la renta, sin derecho a considerarlo como crédito tributario para los ejercicios posteriores a su pago*², y en ese sentido también se elimina la posibilidad de solicitar su devolución, en el caso de las sociedades.

*En oposición a esta reforma, más allá de su conveniencia o no en un ambiente recesivo de la economía nacional, existen contribuyentes que estiman que el cambio de las reglas sobre el anticipo del impuesto a la renta, hacen de este una norma inconstitucional, basado en asimilar erróneamente el “anticipo pagado” con el “pago anticipado” del impuesto a la renta; y, en considerar que el anticipo, como “pago definitivo”, es un tributo encubierto que no cumple con las condiciones formales establecidas en el Código Tributario para su aplicación efectiva*³.

Base legal:

El art.41, literal e) de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente desde el año 2010, establece lo siguiente:

e) 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:

² GUEVARA, Pablo, Boletín 01-2010, abril 6,2010, pág.1, www.fides.ec

³ GUEVARA, Pablo, Boletín 01-2010, abril 6,2010, pág.1, www.fides.ec

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

ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

Caso práctico 1:

La Compañía XYZ, durante el ejercicio fiscal 2010, presentó los siguientes resultados:

Anticipo de impuesto a la renta (fórmula única)	4,765.26
Anticipo pagado en Julio y Septiembre de 2010 (Primera y segunda cuota)	(1,000.00)
Anticipo por pagar en Abril de 2011 (Tercera cuota)	3,765.26
Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	5,000.00
Impuesto a la renta causado	-

Desarrollo:

Para efectos de determinar su crédito tributario del ejercicio, la compañía debió efectuar los siguientes cálculos:

(=)	Impuesto a la renta causado	-
(=)	Anticipo de impuesto a la renta determinado (Primera, segunda y tercera cuota)	4,765.26
(=)	Impuesto a la renta DEFINITIVO	4,765.26
(-)	Anticipo pagado en Julio y Septiembre de 2010 (Primera y segunda cuota)	(1,000.00)
(-)	Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	(5,000.00)
(=)	Crédito tributario total	(1,234.74)

Conforme los resultados obtenidos, la Compañía sólo podría solicitar la devolución de lo pagado en exceso por **USD.1,234.74** por concepto de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta.

Los valores que se consignarían en el F.101 de Impuesto a la Renta correspondiente al año 2010, en lo pertinente a la compensación de crédito tributario, serían los siguientes:

TOTAL IMPUESTO CAUSADO		839	=	-
(-) ANTICIPO DETERMINADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL CORRIENTE		841	(-)	4,765.26
(=) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MAYOR AL ANTICIPO DETERMINADO	839-841>0	842	(=)	-
(=) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR ANTICIPO (Aplica para Ejercicios Anteriores al 2010)	839-841<0	843	(=)	-
(+) SALDO DEL ANTICIPO PENDIENTE DE PAGO		845	(+)	3,765.26
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE QUE LE REALIZARON EN EL EJERCICIO FISCAL		846	(-)	5,000.00
(-) RETENCIONES POR DIVIDENDOS ANTICIPADOS		847	(-)	-
(-) RETENCIONES POR INGRESOS PROVENIENTES DEL EXTERIOR CON DERECHO A CRÉDITO TRIBUTARIO		848	(-)	-
(-) ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA PAGADO POR ESPECTÁCULOS PÚBLICOS		849	(-)	-
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO DE AÑOS ANTERIORES		850	(-)	-
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS		851	(-)	-
(-) EXONERACIÓN Y CRÉDITO TRIBUTARIO POR LEYES ESPECIALES		852	(-)	-
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR	842-843+845-846-847-848-849-850-851-852>0	859	=	-
SALDO A FAVOR CONTRIBUYENTE	842-843+845-846-847-848-849-850-851-852<0	869	=	1,234.74

Caso práctico 2:

La Compañía MNL, durante el ejercicio fiscal 2010, presentó los siguientes resultados:

Anticipo de impuesto a la renta (fórmula única)	4,765.26
Anticipo pagado en Julio y Septiembre de 2010 (Primera y segunda cuota)	(1,000.00)
Anticipo por pagar en Abril de 2011 (Tercera cuota)	3,765.26
Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	5,000.00
Impuesto a la renta causado	1,200.00

Desarrollo:

Para efectos de determinar su crédito tributario del ejercicio, la compañía debió aplicar la siguiente operación:

(=)	Impuesto a la renta causado	1,200.00
(=)	Anticipo de impuesto a la renta determinado (Primera, segunda y tercera cuota)	4,765.26
(=)	Impuesto a la renta DEFINITIVO	4,765.26

(-)	Anticipo pagado en Julio y Septiembre de 2010 (Primera y segunda cuota)	(1,000.00)
(-)	Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	(5,000.00)
(=)	Crédito tributario total	(1,234.74)

Conforme los resultados obtenidos, la Compañía sólo podría solicitar la devolución de lo pagado en exceso por **USD.1,234.74** por concepto de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta.

Los valores que se consignarían en el F.101 de Impuesto a la Renta correspondiente al año 2010, en lo pertinente a la compensación de crédito tributario, serían los siguientes:

TOTAL IMPUESTO CAUSADO		839	=	1,200.00
(-) ANTICIPO DETERMINADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL CORRIENTE		841	(-)	4,765.26
(=) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MAYOR AL ANTICIPO DETERMINADO	839-841>0	842	(=)	-
(=) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR ANTICIPO (Aplica para Ejercicios Anteriores al 2010)	839-841<0	843	(=)	-
(+) SALDO DEL ANTICIPO PENDIENTE DE PAGO		845	(+)	3,765.26
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE QUE LE REALIZARON EN EL EJERCICIO FISCAL		846	(-)	5,000.00
(-) RETENCIONES POR DIVIDENDOS ANTICIPADOS		847	(-)	-
(-) RETENCIONES POR INGRESOS PROVENIENTES DEL EXTERIOR CON DERECHO A CRÉDITO TRIBUTARIO		848	(-)	-
(-) ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA PAGADO POR ESPECTÁCULOS PÚBLICOS		849	(-)	-
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO DE AÑOS ANTERIORES		850	(-)	-
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS		851	(-)	-
(-) EXONERACIÓN Y CRÉDITO TRIBUTARIO POR LEYES ESPECIALES		852	(-)	-
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR	842-843+845-846-847-848-849-850-851-852>0	859	=	
SALDO A FAVOR CONTRIBUYENTE	842-843+845-846-847-848-849-850-851-852<0	869	=	1,234.74

Caso práctico 3:

La Compañía OPQ, durante el ejercicio fiscal 2010, presentó los siguientes resultados:

Anticipo de impuesto a la renta (fórmula única)	4,765.26
Anticipo pagado en Julio y Septiembre de 2010 (Primera y segunda cuota)	(1,000.00)
Anticipo por pagar en Abril de 2011 (Tercera cuota)	3,765.26
Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	5,000.00
Impuesto a la renta causado	6,000.00

Desarrollo:

Para efectos de determinar su crédito tributario o valor a pagar del ejercicio, la compañía debió aplicar la siguiente operación:

(=)	Impuesto a la renta causado	6,000.00
(=)	Anticipo de impuesto a la renta determinado (Primera, segunda y tercera cuota)	4,765.26
(=)	Impuesto a la renta DEFINITIVO	6,000.00

(-)	Anticipo pagado en Julio y Septiembre de 2010 (Primera y segunda cuota)	(1,000.00)
(-)	Retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le fueron practicadas	(5,000.00)
(=)	Crédito tributario total o Impuesto a la renta por pagar	-

Conforme los resultados obtenidos, la Compañía ha compensado la totalidad de su crédito tributario (retenciones en la fuente de impuesto a la renta y anticipo pagado) con el impuesto causado durante el ejercicio fiscal, por lo tanto, no se produjo pago en exceso, ni impuesto a pagar.

Los valores que se consignarían en el F.101 de Impuesto a la Renta correspondiente al año 2010, en lo pertinente a la compensación de crédito tributario, serían los siguientes:

TOTAL IMPUESTO CAUSADO		839	=	6,000.00
(-) ANTICIPO DETERMINADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL CORRIENTE		841	(-)	4,765.26
(=) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MAYOR AL ANTICIPO DETERMINADO	839-841>0	842	(=)	1,234.74
(=) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR ANTICIPO (Aplica para Ejercicios Anteriores al 2010)	839-841<0	843	(=)	-
(+) SALDO DEL ANTICIPO PENDIENTE DE PAGO		845	(+)	3,765.26
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE QUE LE REALIZARON EN EL EJERCICIO FISCAL		846	(-)	5,000.00
(-) RETENCIONES POR DIVIDENDOS ANTICIPADOS		847	(-)	-
(-) RETENCIONES POR INGRESOS PROVENIENTES DEL EXTERIOR CON DERECHO A CRÉDITO TRIBUTARIO		848	(-)	-
(-) ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA PAGADO POR ESPECTÁCULOS PÚBLICOS		849	(-)	-
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO DE AÑOS ANTERIORES		850	(-)	-
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS		851	(-)	-
(-) EXONERACIÓN Y CRÉDITO TRIBUTARIO POR LEYES ESPECIALES		852	(-)	-
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR	842-843+845-846-847-848-849-850-851-852>0	859	=	
SALDO A FAVOR CONTRIBUYENTE	842-843+845-846-847-848-849-850-851-852<0	869	=	-

CAPÍTULO III

CÁLCULO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA POR PARTE DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZAS QUE ACTÚAN COMO INTERMEDIARIOS

Con la aplicación de la reforma tributaria, vigente desde el año 2010, algunos distribuidores de cerveza se están viendo afectados en los resultados anuales de su operación, a consecuencia de una norma legal que los obliga a pagar el anticipo de impuesto a la renta bajo una fórmula y reglas, de las cuales resulta un monto que compromete toda o buena parte de sus utilidades a distribuir.

Cabe recordar que en el caso particular de los mencionados distribuidores, la cadena de distribución aplicada es la siguiente:



Y que su modelo de negocio, presenta algunas particularidades, entre las cuales mencionamos las siguientes:

- ✓ El fabricante ofrece el producto directamente al minorista a través de su equipo de ventas, por lo cual, el fabricante le informa al minorista sobre el precio de venta, y de ser aceptado se toma la orden de pedido para abastecerlo con el producto (cerveza);
- ✓ El distribuidor interviene en la cadena únicamente para efectos de realizar el despacho del producto. En ese sentido, el fabricante emite una factura de

venta al distribuidor por concepto del producto, el cual se factura al precio pactado con el minorista.

- ✓ Posteriormente, el distribuidor emite una factura de venta al minorista por concepto del producto, el cual se factura al mismo precio que consta en la factura emitida por el fabricante.

En esta transacción el distribuidor actúa como intermediario, sin embargo sus facturas de venta **no** se emiten bajo el concepto de “Reembolso de gastos”, aún cuando el distribuidor no recibe margen de ganancia alguno sobre esta transacción.

- ✓ El único ingreso que percibe el distribuidor, se origina por prestar el servicio de reparto o distribución al fabricante, esto es, por colocar el producto en el lugar que requiera el minorista, puesto que el distribuidor posee una flota de camiones que le permite trasladar la mercadería a nivel nacional.

Cabe mencionar que este modelo de negocio, origina que el distribuidor refleje en su contabilidad un elevado ingreso y costo de venta asociado al mismo, sin que ello le signifique una utilidad, puesto que sólo actúa como intermediario en la compra – venta del producto.

Este modelo de negocio fue creado antes del año 2009, y, por lo tanto, bajo el esquema que hemos descrito en los párrafos anteriores, el modelo de negocio no producía afectación alguna sobre la economía de los distribuidores. Considerando que hasta el año 2009, el anticipo representaba un valor mínimo por cuanto la ley permitía deducir las retenciones que les hubieran practicado y adicionalmente dicho anticipo podía utilizarse como crédito tributario en su totalidad.

Considerando que a partir del año 2010, cambiaron las reglas para determinar el anticipo de impuesto a la renta, los distribuidores que operan bajo el modelo de negocio descrito, se vieron económicamente afectados al aplicar la reforma tributaria, razón por la cual, optaron por plantear una consulta ante la administración tributaria, con el objetivo de lograr que se contemplen las particularidades de su negocio y se resuelva determinar su anticipo en justa medida a sus ingresos reales.

Subcapítulo I

EMISIÓN DE COMPROBANTES DE VENTA Y CONTABILIZACIÓN DE LAS TRANSACCIONES A NIVEL DE INGRESOS, COSTOS Y GASTOS

Considerando que el contrato celebrado entre el fabricante y distribuidor fue firmado antes del año 2009; y, que en el mismo se establece que el distribuidor actuará exclusivamente como intermediario en la compra – venta del producto, esto es, que el distribuidor no recibirá margen de ganancia sobre esta transacción, su operación se desarrolla de la siguiente forma:

1. EMISIÓN DE COMPROBANTES POR LA COMPRA – VENTA DEL PRODUCTO

- ✓ El distribuidor recibe el producto, sustentado en una factura emitida por el fabricante, la misma que se encuentra debidamente autorizada por la Administración Tributaria y gravada con IVA 12%.

- ✓ El distribuidor efectúa la **distribución o entrega** de dichos productos a los clientes que le indique el fabricante; y, en este caso, por tratarse de una transferencia de dominio, el distribuidor emite facturas a los clientes del fabricante, las mismas que se encuentran debidamente autorizadas por la Administración Tributaria y gravadas con el 12% de IVA.

La entrega de los comprobantes de venta a los clientes del fabricante tiene como objeto dar cumplimiento a lo establecido en el Art.17, literal a) del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, el mismo que establece que “...*los comprobantes de venta serán emitidos y entregados en el momento en el que se efectúe el*

acto o se celebre el contrato que tenga por objeto la transferencia de dominio de los bienes o la prestación de los servicios...”

- ✓ Cabe señalar que el distribuidor entrega los productos al minorista al mismo precio que los adquiere del fabricante, es decir que las facturas de venta del distribuidor reflejan el mismo precio consignado en las facturas emitidas por el fabricante, con lo cual se evidencia que el distribuidor **no recibe ningún margen de ganancia** en este tipo de transacción.

Aun cuando el distribuidor actúa como intermediario, las facturas de venta que emiten sólo reflejan el detalle de productos vendidos; y, no presentan los requisitos básicos definidos en la ley para efectos de configurarse el “reembolso de gastos”, tales como:

1. Detalle de los comprobantes de venta motivo del reembolso;
2. Especificación del RUC del emisor;
3. Número de la factura del emisor;
4. Valor neto e IVA; y,
5. Además se deberían adjuntar los comprobantes originales de las facturas de compra.

al respecto cabe señalar que operativamente no es factible cumplir con los requisitos de ley para configurar el reembolso de gastos, por cuanto, el fabricante emite una (1) factura de venta diaria al distribuidor; mientras que éste último emite aproximadamente cien (100) facturas de venta diarias para entregar los productos a los minoristas.

2. EMISIÓN DE COMPROBANTES POR EL SERVICIO DE DISTRIBUCIÓN BRINDADO AL FABRICANTE

Cabe recalcar que conforme lo establece el contrato de distribución, el distribuidor generará su ingreso exclusivamente por prestar el servicio de distribución al fabricante, razón por la cual, el distribuidor emite semanalmente una factura al fabricante por concepto de “**SERVICIO DE DISTRIBUCIÓN**”, la misma que se encuentra debidamente autorizada por la Administración Tributaria y gravada con el 12% de IVA.

3. REGISTRO CONTABLE DEL DISTRIBUIDOR

Al recibir el producto, sustentado en un comprobante de venta, el distribuidor registra el siguiente asiento contable:

Inventarios (Activo)	XXXX	
IVA en compras	XXXX	
Cuenta por pagar - Proveedores (Pasivo)		XXXX

Una vez que realiza la entrega del producto al minorista, el distribuidor descarga su inventario y registra la transferencia del producto, como sigue:

Cuenta por cobrar - Clientes (Activo)	XXXX	
Venta de producto (Ingreso - informativo)		XXXX
IVA en ventas		XXXX
Costo de venta de producto (Costo - informativo)	XXXX	
Inventarios (Activo)		XXXX

Cabe recalcar que **únicamente por efectos de control**, el distribuidor ha registrado en su contabilidad las transacciones sobre las cuales actúa como intermediaria en la compra – venta del producto (cerveza) que transfiere al minorista.

Y con el objeto de mantener una consistencia en la presentación del Formulario 101 del Impuesto a la renta, el distribuidor consigna las mencionadas cuentas contables en los siguientes casilleros:

Ingresos

Casillero	Descripción
(+) 601	Ventas locales 12%

Costo de venta

Casillero	Descripción
(+) 702	Compras netas locales
(=)797	Total Costo

Subcapítulo II

CONSULTA FORMAL PLANTEADA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Considerando las particularidades del negocio de los mencionados distribuidores de cerveza y en vista de que la reforma tributaria, vigente desde el año 2010, los afecta significativamente al determinar su anticipo del impuesto a la renta, dichos distribuidores optaron por presentar una consulta formal ante el Servicio de Rentas Internas, al amparo de lo establecido en el art.135 del Código Tributario, el cual establece lo siguiente:

“Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo; podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria”...

Adicionalmente el Código Tributario en su art.136, señala que para efectos de plantear una consulta, los contribuyentes deberán cumplir con los siguientes requisitos:

“La consulta se formulará por escrito y contendrá:

- 1. Los requisitos exigidos en los numerales 1, 2, 3 y 6 del artículo 119 de este Código;*
- 2. Relación clara y completa de los antecedentes y circunstancias que permitan a la administración formarse juicio exacto del caso consultado;*

3. La opinión personal del consultante, con la cita de las disposiciones legales o reglamentarias que estimare aplicables; y,

4. Deberá también adjuntarse la documentación u otros elementos necesarios para la formación de un criterio absolutorio completo, sin perjuicio de que estos puedan ser solicitados por la administración tributaria”...

Los numerales 1, 2, 3 y 6 del art.119 del Código Tributario, además indica que la consulta deberá contener:

1. La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;

2. El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso.

3. La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;

6. La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine”...

Por lo expuesto, a partir de agosto de 2010, un gran número de distribuidores de cerveza decidieron plantear la siguiente consulta ante el Servicio de Rentas Internas:

“¿De qué manera podemos proceder dentro del marco legal con la obligación de pagar el anticipo de impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2010 con respecto exclusivamente a la comisión por servicios de distribución recibidos, sin que afecte nuestra economía, y si de acuerdo a los antecedentes expuestos se ha extinguido la obligación del anticipo al haber sido ya pagado por XXXXXX (el fabricante)”.

Considerando que las autoridades administrativas, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta que, en ejercicio de su derecho presenten los sujetos pasivos de tributos; el Servicio de Rentas Internas, al verificar que los mencionados distribuidores cumplieron con los requisitos legales para plantear su consulta y que presentaron información suficiente que les permitió formar un criterio absolutorio, procedió a notificarlos, durante los años 2010 y 2011, con las respectivas resoluciones a sus consultas, tales como:

CASO 1

PAGO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Consulta: ¿De qué manera podemos proceder dentro del marco legal con la obligación de pagar el anticipo de impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2010 con respecto exclusivamente a las comisiones recibidas, sin que afecte nuestra economía?

De acuerdo a los antecedentes expuestos, ¿se ha extinguido la obligación del anticipo al haber sido ya pagado por XXXXXX?

Absolución: En atención a los términos de su consulta, que para efectos del cálculo del anticipo de impuesto a la renta del ejercicio 2010, deben considerarse exclusivamente los ingresos gravados y los costos y gastos que tengan relación con la generación de los mismos.

Por lo tanto, las empresas consultantes siempre y cuando sus ventas al consumidor final sean al mismo precio que paga en la compra de los productos a XXXXXX - deberá utilizar para el cálculo del rubro de 0.4% del total de ingresos gravables, únicamente los ingresos que tiene por comisión por servicios de distribución. De igual forma, para el cálculo del rubro de 0.2% del total de costos y gastos, deberá considerar exclusivamente aquellos propios de su actividad.

Finalmente, es procedente aclarar que la obligación de pagar el anticipo no se ha extinguido como afirma el contribuyente. Cada sociedad declara y paga el anticipo como le corresponde, en función de los 4 rubros determinados en el Art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

CASO 2:**PAGO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA**

Consulta: ¿De qué manera podemos proceder dentro del marco legal con la obligación de pagar el anticipo de impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2010 con respecto exclusivamente a las comisiones recibidas, sin que afecte nuestra economía?.

De acuerdo a los antecedentes expuestos, ¿se ha extinguido la obligación del anticipo al haber sido ya pagado por XXXXXX?.

Absolución: En atención a los términos de su consulta, que para efectos del cálculo del anticipo de impuesto a la renta del ejercicio 2010, deben considerarse exclusivamente los ingresos gravados y los costos y gastos que tengan relación con la generación de los mismos.

Por lo tanto, las empresas consultantes siempre y cuando sus ventas al consumidor final sean al mismo precio que paga en la compra de los productos a XXXXX - deberá utilizar para el cálculo del rubro de 0.4% del total de ingresos gravables, únicamente los ingresos que tiene por comisión por servicios de distribución. De igual forma, para el cálculo del rubro de 0.2% del total de costos y gastos, deberá considerar exclusivamente aquellos propios de su actividad.

Finalmente, es procedente aclarar que la obligación de pagar el anticipo no se ha extinguido como afirma el contribuyente. Cada sociedad declara y paga el anticipo como le corresponde, en función de los 4 rubros determinados en el Art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

CASO 3

PAGO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Consulta: De qué manera podemos proceder dentro del marco legal con la obligación de pagar el anticipo de impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2010 con respecto exclusivamente a la comisión por servicios de distribución recibidos, sin que afecte nuestra economía, y si de acuerdo a los antecedentes expuestos se ha extinguido la obligación del anticipo al haber sido ya pagado por XXXXXXXX?.

Absolución: Para efectos del cálculo del anticipo de impuesto a la renta del ejercicio 2010, deben considerarse exclusivamente los ingresos gravados y los costos y gastos que tengan relación con la generación de los mismos.

Por lo tanto, las empresas consultantes, siempre y cuando sus ventas al consumidor final sean al mismo precio que paga en la compra de los productos a XXXXXXX - deberá utilizar para el cálculo del rubro de 0.4% del total de ingresos gravables, únicamente los ingresos que tiene por comisión por servicios de distribución. De igual forma, para el cálculo del rubro de 0.2% del total de costos y gastos, deberá considerar exclusivamente aquellos propios de su actividad.

CASO 4

PAGO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Consulta: ¿De qué manera puedo proceder dentro del marco legal con la obligación de pagar el Anticipo del Impuesto a la Renta correspondiente al Ejercicio fiscal 2010 con respecto exclusivamente a las comisiones recibidas, sin que afecte mi economía, y si de acuerdo a los antecedentes expuestos se ha extinguido la obligación del anticipo al haber sido ya pagado por XXXXXXXX?

Absolución: Para efectos del cálculo del anticipo de impuesto a la renta del ejercicio 2010, deben considerarse exclusivamente los ingresos gravados y los costos y gastos que tengan relación con la generación de los mismos.

Por lo tanto, la sociedad XXXXXXXXXX, siempre y cuando sus ventas al consumidor final sean al mismo precio que paga en la compra de los productos a XXXXXXX - deberá utilizar para el cálculo del rubro de 0.4% del total de ingresos gravables, únicamente los ingresos que tiene por comisión por servicios de distribución. De igual forma, para el cálculo del rubro de 0.2% del total de costos y gastos, deberá considerar exclusivamente aquellos propios de su actividad.

La Compañía XXXXXXX, además del pago del anticipo en la forma señalada y a fin de que no se evidencie una distorsión en su propia información, debe realizar su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2010 considerando exclusivamente como su ingreso gravable al valor que reporte y reciba de parte de XXXXXXXXX producto de su actividad de comisionista denominado ingreso único de comercialización, y no a la totalidad de ventas que constituyan el ingreso de la sociedad comitente producto de la venta de la mercadería comitada. Asimismo, deberá consignar como costos y gastos en la referida declaración únicamente los valores que efectivamente estén relacionados con la generación de su renta, esto es, en el caso presente, con la actividad de distribución de los productos de la empresa XXXXXXX.

Subcapítulo III

BASE IMPONIBLE DETERMINADA POR LOS DISTRIBUIDORES PARA CALCULAR SU ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA

Por lo expuesto en el subcapítulo anterior, podemos observar que el Servicio de Rentas Internas absolvió de manera favorable para los distribuidores, la consulta planteada por ellos, en tal virtud, a partir del ejercicio fiscal 2010, este grupo de distribuidores determinan su base imponible para el anticipo de impuesto a la renta, exclusivamente sobre los ingresos, costos y gastos relacionados con el “Servicio de distribución” que prestan al fabricante. Por lo tanto, excluyen de la base imponible, aquellas transacciones que se encuentran registradas contablemente como **“Ingresos por venta de producto”** y **“Costo de Venta de producto”**, en vista que actúan como intermediarios en esas transacciones.

En ese sentido, los distribuidores realizan las siguientes operaciones matemáticas, para determinar su base imponible para el anticipo de impuesto a la renta a partir del ejercicio fiscal 2010:

Casillero	Concepto	USD.
399	[+] Activos totales	875,741.71
315	[-] Cuentas y documentos por cobrar clientes corriente no relacionados locales	23,695.35
316	[-] Cuentas y documentos por cobrar clientes corriente no relacionados del exterior	-
319	[-] Otras cuentas y documentos por cobrar corriente no relacionados locales	-
320	[-] Otras cuentas y documentos por cobrar corriente no relacionados del exterior	-
321	[+] Provisión cuentas incobrables corriente (No relacionadas locales y del exterior)	-
323	[-] Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (IVA)	6,023.77
324	[-] Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (RENTA)	58,259.87
385	[-] Cuentas y documentos por cobrar clientes largo plazo no relacionados locales	63,336.20
386	[-] Cuentas y documentos por cobrar clientes largo plazo no relacionados del exterior	-
389	[-] Otras cuentas y documentos por cobrar largo plazo no relacionados locales	-
390	[-] Otras cuentas y documentos por cobrar largo plazo no relacionados del exterior	-
391	[+] Provisión cuentas incobrables largo plazo (No relacionadas locales y del exterior)	-
	Total de Activos	724,426.52
598	[+] Patrimonio neto	142,183.07
	Total de Patrimonio	142,183.07

699	[+] Total Ingresos	13,118,532.31
601	[-] Ventas de producto (Cerveza)	12,211,495.75
805	[-] Otras rentas exentas	5,185.87
804	[-] Dividendos percibidos exentos	-
	Total de Ingresos	901,850.69

799	[+] Total costos y gastos	13,071,535.12
	[-] Costo de venta de producto (Cerveza)	12,211,495.75
803	[+] 15% Participación a trabajadores	7,049.58
807	[-] Gastos no deducibles locales	2,350.16
808	[-] Gastos no deducibles del exterior	-
809	[-] Gastos incurridos para generar ingresos exentos	-
810	[-] Participación de trabajadores atribuibles a ingresos exentos	-
	Total de Costos y Gastos	864,738.79

Cálculo de anticipo de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2010

Rubros a considerar para el cálculo del Anticipo de IR	Bases imponibles	%	Valor anticipo
Total de Activos	724,426.52	0.4%	2,897.71
Total de Patrimonio	142,183.07	0.2%	284.37
Total de Ingresos	901,850.69	0.4%	3,607.40
Total de Costos y Gastos	864,738.79	0.2%	1,729.48
Anticipo determinado próximo año			8,518.95

Cálculo de cuotas a pagar, correspondientes al anticipo de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2010

Para determinar las cuotas a pagar:		USD.
879	Anticipo determinado próximo año	8,518.95
846	(-) Retenciones en la fuente que le realizaron en el ejercicio fiscal	20,000.00
	Anticipo por pagar durante el año 2010	-

871	Anticipo a pagar - primera cuota - Julio 2010	-
872	Anticipo a pagar - segunda cuota - Septiembre 2010	-
873	Saldo a liquidarse el próximo año - tercera cuota - Abril 2011	8,518.95

Como podemos observar en el caso práctico, aún cuando el distribuidor presenta un ingreso anual de USD.13 millones y costos de USD.12 millones aproximadamente, para efectos de determinar su anticipo de impuesto a la renta ha considerado exclusivamente los ingresos, costos y gastos asociados al “Servicio de distribución”, por lo tanto, su anticipo de impuesto a la renta no se ve incrementado por actuar como intermediario en la compra – venta de los productos (cerveza) que entrega a los minoristas.

Subcapítulo IV

CÁLCULO Y FUNDAMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DETERMINAR EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZAS, QUE ACTÚAN COMO INTERMEDIARIOS DE PRODUCTOS

No obstante, que durante los años 2010 y 2011, el Servicio de Rentas Internas notificó a los distribuidores con un Oficio que absolvió de manera favorable la consulta planteada por los mismos, a partir de marzo del 2012, la Administración Tributaria rectificó su criterio e informa a los distribuidores, mediante un segundo Oficio, que para determinar su anticipo de impuesto a la renta deberán sumar aquellas transacciones sobre las cuales actúan como intermediarios, esto es, que deberán sumar los ingresos y costos relacionados con la compra – venta del producto (cerveza) que entregan a los minoristas.

Es importante mencionar que al momento de presentar la consulta ante el Servicio de Rentas Internas, los distribuidores cumplieron con todos los requisitos de ley y documentaron su consulta con información veraz y exacta, adjuntando para el efecto lo siguiente:

- El contrato suscrito entre el fabricante y el distribuidor;
- Listados de compra y venta de producto;
- Facturas de compra de producto y facturas de venta en las cuales se observa que se compra y vende al mismo precio; y,
- Estados financieros.

Al respecto cabe mencionar que la Administración Tributaria se encuentra obligada a respetar el criterio emitido durante los años 2010 y 2011, considerando que los datos proporcionados por los distribuidores al plantear su consulta fueron exactos; y, por lo tanto el Servicio de Rentas Internas no puede alterar posteriormente su criterio vinculante, en cumplimiento a lo dispuesto en el art.138 del Código Tributario:

... “Si los datos proporcionados para la consulta fueren exactos, la absolución obligará a la administración a partir de la fecha de notificación. De no serlo, no surtirá tal efecto.

Los sujetos pasivos o entidades consultantes, no podrán interponer reclamo, recurso o acción judicial alguna contra el acto que absuelva su consulta, ni la administración tributaria podrá alterar posteriormente su criterio vinculante, salvo el caso de que las informaciones o documentos que sustentaren la consulta resulten erróneos, de notoria falsedad o si la absolución contraviniera a disposición legal expresa. Sin perjuicio de ello los contribuyentes podrán ejercer sus derechos contra el o los actos de determinación o de liquidación de obligaciones tributarias dictados de acuerdo con los criterios expuestos en la absolución de la consulta”...

A continuación el extracto del Oficio notificado por el Servicio de Rentas Internas a los distribuidores, mediante el cual se informa que se rectifica el criterio a la absolución de consulta:

Consulta: “¿De qué manera podemos proceder dentro del marco legal con la obligación de pagar el anticipo de impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2010 con respecto exclusivamente a la comisión por servicios de distribución recibidos, sin que afecte nuestra economía, y si de acuerdo a los antecedentes expuestos se ha extinguido la obligación del anticipo al haber sido ya pagado por XXXXXXXX?”

Base Jurídica: Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 41 numeral 2 literal b)

Absolución: La Administración Tributaria manifiesta que la absolución a la consulta tributaria dictada por parte de esta Dirección General mediante oficio No. XXXXXXXXXXXX, contraviene la letra b) del número 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y de conformidad con el inciso cuarto del artículo 138 de la Codificación del Código Tributario, se reforma la absolución de la siguiente manera:

Para efectos del cálculo del anticipo, el consultante deberá considerar el 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del Impuesto a la Renta y no únicamente los ingresos percibidos como comisión por los servicios de distribución. De igual forma, deberá considerar el 0.2% del total de costos y gastos deducibles, a efectos del Impuesto a la Renta.

Es pertinente mencionar que el hecho que el precio de venta al consumidor final sea el mismo con el que el contribuyente adquiere los productos a XXXXXXXX, no implica que tenga la calidad de comisionista.

Adicionalmente, la ley no prevé ninguna salvedad ni régimen jurídico distinto para quienes contractualmente utilicen la figura de comisionistas, por lo que se debe aplicar de manera irrestricta y sin distinción alguna el régimen previsto en el precitado literal b) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Finalmente, es procedente aclarar que la obligación de pagar el anticipo no se ha extinguido como afirma el contribuyente. Cada sociedad declara y paga el anticipo como le corresponde, en función de los 4 rubros determinados en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Análisis:

La Administración Tributaria, en su OFICIO de rectificación manifiesta que la absolución a la consulta tributaria notificada en los años 2010 y 2011, contraviene la letra b) del número 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno y en aplicación al artículo 138 de la Codificación del Código Tributario, modifica su criterio.

Al respecto, cabe señalar que si bien es cierto, los distribuidores emiten sus facturas de venta del producto sin imprimir la leyenda “Reembolso de gasto”, no es menos cierto que éstos actúan únicamente como intermediarios en la transacción de compra – venta del producto. La esencia de la transacción, más allá de la forma, evidencia que se trata de un reembolso de gasto y en ese sentido, los distribuidores habrían cometido únicamente una falta reglamentaria.

Adicionalmente, debería considerarse que la norma contable a la que estaban sujetos los distribuidores, durante el año 2009 (base para determinar su anticipo del 2010), establecía lo siguiente:

NEC 9, párrafo 6: ***Ingreso, es la entrada bruta de beneficios económicos durante el período que se originan en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, cuando estas entradas dan como resultado aumentos de patrimonio distintos a los que se derivan de contribuciones de los propietarios del patrimonio***”.

El párrafo 28 del MARCO DE CONCEPTOS PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS, vigente en el año

2009, establecía que: “...Los gastos son costos que están relacionados con ingresos del período ya sea directa o indirectamente, mediante la asociación con el período al cual el ingreso es asignado...”

Por lo expuesto, las transacciones efectuadas por los distribuidores por concepto de la compra – venta del producto **no constituyen un ingreso, ni costos o gasto** en virtud que **no** obtienen como resultado un aumento patrimonial (margen de ganancia), reafirmandose con ello que los distribuidores actúan únicamente como **intermediarios** y que por error han reconocido en su contabilidad, dichas transacciones, como ingresos por venta de producto y costo de venta asociado al mismo.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DEL IMPACTO QUE CAUSA EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA COMO PAGO DEFINITIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA

Atendiendo lo dispuesto en la Ley en cuanto al anticipo de impuesto a la renta como pago definitivo; y, en virtud del criterio del SRI según el OFICIO que rectifica la absolución a las consultas mencionadas; a partir del año 2010, estos distribuidores se verían altamente afectados considerando que el anticipo del impuesto a la renta, al configurarse en pago definitivo, disminuirá su patrimonio.

Por lo tanto, considerando que no obtienen ingresos suficientes para satisfacer el anticipo como pago definitivo, además de no obtener dividendos para distribuir a sus socios, les correspondería a éstos cubrir la pérdida que con el pasar de los años se vería incrementada de mantenerse vigente la Ley en cuanto al pago definitivo del anticipo e indudablemente esta situación traería como consecuencia el cierre definitivo de las empresas de los franquiciados.

A continuación se presenta un caso que demuestra el impacto al que están expuestos este grupo de distribuidores, en el cual, se compara el cálculo de anticipo basado en los dos criterios obtenidos de la Administración Tributaria y su efecto a nivel patrimonial.

Cálculo de la base imponible para determinar el anticipo de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2010

Casillero	Concepto	Según consulta absuelta	Según consulta rectificada
399	[+] Activos totales	875,741.71	875,741.71
315	[-] Cuentas y documentos por cobrar clientes corriente no relacionados locales	23,695.35	23,695.35
323	[-] Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (IVA)	6,023.77	6,023.77
324	[-] Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (RENTA)	58,259.87	58,259.87
385	[-] Cuentas y documentos por cobrar clientes largo plazo no relacionados locales	63,336.20	63,336.20
	Total de Activos	724,426.52	724,426.52
598	[+] Patrimonio neto	142,183.07	142,183.07
	Total de Patrimonio	142,183.07	142,183.07
699	[+] Total Ingresos	13,118,532.31	13,118,532.31
601	[-] Ventas de producto (Cerveza)	12,211,495.75	-
805	[-] Otras rentas exentas	5,185.87	5,185.87
	Total de Ingresos	901,850.69	13,113,346.44
799	[+] Total costos y gastos	13,071,535.12	13,071,535.12
	[-] Costo de venta de producto (Cerveza)	12,211,495.75	-
803	[+] 15% Participación a trabajadores	7,049.58	7,049.58
807	[-] Gastos no deducibles locales	2,350.16	2,350.16
	Total de Costos y Gastos	864,738.79	13,076,234.54

Anticipo de impuesto a la renta comparativo, para el ejercicio fiscal 2010

Concepto			Según consulta absuelta	Según consulta rectificada	
Rubros a considerar para el cálculo del Anticipo de IR	Bases imponibles	%	Valor anticipo	Bases imponibles	Valor anticipo
Total de Activos	724,426.52	0.4%	2,897.71	724,426.52	2,897.71
Total de Patrimonio	142,183.07	0.2%	284.37	142,183.07	284.37
Total de Ingresos	901,850.69	0.4%	3,607.40	13,113,346.44	52,453.39
Total de Costos y Gastos	864,738.79	0.2%	1,729.48	13,076,234.54	26,152.47
Anticipo determinado para el próximo año			8,518.95		81,787.93

Cuotas a pagar, correspondientes al anticipo de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2010

Para determinar las cuotas a pagar:		Según consulta absuelta	Según consulta rectificada
879	Anticipo determinado próximo año	8,518.95	81,787.93
846	(-) Retenciones en la fuente que le realizaron en el ejercicio fiscal	20,000.00	20,000.00
	Anticipo por pagar durante el año 2010	-	61,787.93
871	Anticipo a pagar - primera cuota - Julio 2010	-	30,893.96
872	Anticipo a pagar - segunda cuota - Septiembre 2010	-	30,893.96
873	Saldo a liquidarse el próximo año - tercera cuota - Abril 2011	8,518.95	20,000.00

Impacto que causa el anticipo de impuesto a la renta como pago definitivo, a nivel patrimonial

Concepto	Según consulta absuelta	Según consulta rectificada
Utilidad de ejercicio 2010	49,553.25	49,553.25
[-] 15% Participación a trabajadores	7,432.99	7,432.99
[-] Impuesto a la renta causado /Anticipo como pago definitivo	10,530.07	81,787.93
(=) Dividendos a distribuir (Pérdida del ejercicio)	31,590.20	(39,667.66)

Con los resultados expuestos, se confirma que la utilidad obtenida por prestar el “Servicio de distribución” al fabricante, no es suficiente para satisfacer el anticipo como pago definitivo; en cuyo caso, a los socios les correspondería cubrir la pérdida la que se incrementaría permanentemente; o, en su defecto cerrarían sus negocios si se mantiene vigente la Ley.

En ese sentido, cabe mencionar que la legislación tributaria si hace una consideración especial a las comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor. Con la aprobación de la Ley s/n, publicada en el R.O. 351-S de diciembre 29 del 2010, este grupo de comercializadoras y distribuidoras fueron favorecidas de tal forma que el 0.4% correspondiente al total de ingresos gravables del impuesto a la renta, lo reemplazan por el 0.4% del total del margen de comercialización.

Esta consideración incumple el principio de generalidad al establecer un cálculo diferenciado para los distribuidores de combustible para el sector automotriz, bajo el supuesto de que adquieren su inventario bajo un precio controlado por el Estado, siendo así, en similar situación se encuentran el grupo de distribuidores de cerveza, quienes actúan como intermediarios sin recibir margen de ganancia sobre la compra – venta del producto con igual propósito de los distribuidores de combustible para el sector automotriz, esto es, comercializar los productos bajo un precio controlado.

CAPÍTULO V

ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA A PARTIR DE LA REFORMA DE FINALES DEL 2009

El sentido y propósito del impuesto a la renta, en todas las legislaciones tributarias occidentales, es gravar la riqueza o ganancia obtenida en un ejercicio impositivo. Podríamos decir, que es la porción que exige el Estado, en el ejercicio de su soberanía, por el cual los contribuyentes deben participar de las ganancias obtenidas, por el solo hecho de formar parte de la comunidad. Esta potestad tributaria no solo debe encontrarse expresada en la ley (principio de reserva de ley), sino que además, debe guardar concordancia con los principios tributarios establecidos en la Constitución de la República, de manera particular para nuestro estudio, con los principios de “generalidad” y “progresividad”, que se encuentran consagrados en el Art.300 de la Constitución.

Por el principio de “generalidad”, que proviene del principio de “legalidad”, todos los tributos cobran existencia jurídica a través de la ley, para ser aplicado de manera general a aquellos identificados como sujetos obligados, sin más distinción o discrimen que aquel establecido por la misma ley. De allí que este principio guarda relación con los principios de igualdad y capacidad contributiva, por los cuales entre contribuyentes con igual realidad o situación, deberían estar expuestos a una idéntica carga impositiva, salvo los ajustes, rebajas o exenciones contenidas en la misma ley, las cuales no deberían ser caprichos del legislador, sino diferencias que se reconocen y favorecen a quienes cumplan con los presupuestos establecidos en la ley.

Así, en nuestro impuesto a la renta, se cumple el principio de generalidad, cuando se establece una tarifa impositiva única para todas las sociedades (22%); y, se incumple, a mi juicio, con el principio de generalidad, cuando se establece un cálculo diferenciado para los distribuidores de combustible para el sector automotriz, bajo el

supuesto de que adquieren su inventario bajo un precio controlado por el Estado, sobre el cual tienen un margen de ganancia, también controlado por el Estado. En una situación similar se encontrarían los distribuidores de cerveza, quienes adquieren la mercadería al mismo precio al que están autorizados para la venta por parte del fabricante, percibiendo tan sólo un ingreso por el servicio de distribución.

Por otra parte, el principio de “progresividad”, que también guarda relación con el principio de “capacidad contributiva”, exige que el tributo deba afectar en un mayor grado a quienes obtienen mayores ingresos de su actividad. La inobservancia de este principio tributario origina una forma de confiscatoriedad, la cual se encuentra expresamente prohibida por el Art.323 de la Constitución de la República, situación que estaría afectando a varios distribuidores de cerveza, en la medida en que el anticipo del impuesto a la renta, cuando se transforma en pago definitivo, deviene en una exacción del Estado que disminuye el patrimonio del contribuyente que no obtiene ingresos suficientes para satisfacer el impuesto causado del ejercicio.

Los principios constitucionales de “generalidad” y “progresividad” indicados anteriormente, se enfrentan en nuestra Constitución con el estrenado principio de la “suficiencia recaudatoria”, incorporado en la Constitución de la República del 2008, que vendría a ser aquella que reconoce el derecho del Estado a exigir los tributos que estime necesarios para solventar los gastos de su actividad.

A mi juicio, los principios constitucionales que orientan al legislador en la producción de leyes tributarias, deben subsistir; y, de ningún modo se puede aceptar que un principio tributario neutralice o se sobreponga sobre otro.

Todos los principios tributarios que nuestra Constitución establece, deben coexistir en la norma tributaria, lo cual no ocurre en el caso del Anticipo del Impuesto a la Renta, a partir de la reforma de finales del 2009, en la cual, si bien da derecho a crédito tributario del impuesto a la renta, se lo limita al ejercicio al que corresponde

su pago, negando el derecho a trasladarlo a ejercicios posteriores y menos aún a solicitar su devolución, lo que representa una forma de exacción directa que afecta al patrimonio del contribuyente, situación en la que se encuentran la generalidad de sociedades cuya actividad es la distribución de cerveza.

CAPITULO VI

CONCLUSIÓN Y OPINIÓN SOBRE LA FORMA DE ESTABLECER, DE UNA MANERA JUSTA, EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZAS, QUE ACTÚAN COMO INTERMEDIARIOS DE PRODUCTOS

En base al análisis desarrollado previamente, mi conclusión es:

1.- Que el anticipo del impuesto a la renta, a partir de la reforma introducida a finales del año 2009, afecta los principios tributarios de “generalidad” y “progresividad”, establecidos en el Art.300 de la Constitución de la República, principalmente a partir de la incorporación de la reforma al Art.41, por la cual se estableció un cálculo que favorece a los distribuidores de combustible para el sector automotor, cuando su situación es similar a los distribuidores que adquieren y venden sus productos a un mismo precio, por constituir su único ingreso la facturación del servicio de distribución.

2.- Los pronunciamientos emitidos por el Director General del Servicio de Rentas Internas, sobre la forma correcta de aplicar la norma que trata sobre el cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta, no afecta de manera expresa la norma legal y se trata de un cambio en el criterio, lo cual se encuentra prohibido por la ley y no afecta la vinculación jurídica que caracteriza a las respuestas a consultas tributarias.

En mi opinión, para superar el vacío legal producido que afecta a los distribuidores de cerveza, consideramos que se hace necesario una reforma legal que asimile a éste sector con el de los distribuidores de combustible para el sector automotriz, lo cual sería consistente con los pronunciamientos originalmente emitidos por el Director General del SRI; y, solucionaría definitivamente la ausencia de los principios de generalidad y progresividad en la aplicación de la norma a los distribuidores de cerveza. Adicionalmente, mientras no se apruebe la referida reforma se recomienda que los distribuidores de cerveza, emitan las facturas relacionadas con el producto por concepto de reembolso de gastos.

ÍNDICE GENERAL

PORTADA	I
AGRADECIMIENTO.....	II
DEDICATORIA.....	III
AUTORIA.....	IV
CERTIFICACIÓN DEL JURADO.....	V
INDICE GENERAL.....	VI
DEFINICIONES.....	VII
BIBLIOGRAFÍA.....	VIII
CAPITULO I	1
PLANTEAMIENTO, FORMULACIÓN Y SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA.....	1
1. Planteamiento del problema	1
2. Formulación del problema.....	2
3. Sistematización del problema.....	3
4. Objetivos de la Investigación	3
5. Justificación.....	4
CAPITULO II.....	6
BREVE ANÁLISIS DEL ENTORNO JURÍDICO.....	6
Subcapítulo I.....	8
DESCRIPCIÓN DEL MODELO DE NEGOCIO DE DISTRIBUCIÓN QUE INVOLUCRA LA INTERMEDIACIÓN DE PRODUCTOS	8
1. Modelo de negocio de distribución general.....	8
2. Modelo de negocio de distribución de cervezas en Ecuador.....	9
Subcapítulo II.....	14
RUBROS DEL ESTADO FINANCIERO QUE SE EMPLEAN PARA EL CÁLCULO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA	14

1. Cálculo del anticipo de impuesto a la renta, vigente hasta el año 2009	14
2. Cálculo del anticipo de impuesto a la renta, vigente desde el año 2010	16
3. Rubros que se emplean para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta.....	18
Subcapítulo III	24
FORMA DE PAGO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA	24
Subcapítulo IV	29
EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA COMO CRÉDITO TRIBUTARIO Y PAGO DEFINITIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA	29
1. Crédito tributario y pago definitivo del anticipo de impuesto a la renta, vigente hasta el año 2009.....	29
2. Crédito tributario y pago definitivo del anticipo de impuesto a la renta, desde el año 2010	34
 CAPÍTULO III	40
CÁLCULO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA POR PARTE DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZAS QUE ACTÚAN COMO INTERMEDIARIOS	40
Subcapítulo I	43
EMISIÓN DE COMPROBANTES DE VENTA Y CONTABILIZACIÓN DE LAS TRANSACCIONES A NIVEL DE INGRESOS, COSTOS Y GASTOS	43
1. EMISIÓN DE COMPROBANTES POR LA COMPRA – VENTA DEL PRODUCTO.....	43
2. EMISIÓN DE COMPROBANTES POR EL SERVICIO DE DISTRIBUCIÓN BRINDADO AL FABRICANTE.....	45
Subcapítulo II	47
CONSULTA FORMAL PLANTEADA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	47
Subcapítulo III	54
BASE IMPONIBLE DETERMINADA POR LOS DISTRIBUIDORES PARA CALCULAR SU ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA	54
Subcapítulo IV	57

CÁLCULO Y FUNDAMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DETERMINAR EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZAS, QUE ACTÚAN COMO INTERMEDIARIOS DE PRODUCTOS	57
Capítulo IV	62
ANÁLISIS DEL IMPACTO QUE CAUSA EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA COMO PAGO DEFINITIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	62
Capítulo V	66
ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA A PARTIR DE LA REFORMA DE FINALES DEL 2009	66
CAPITULO VI	69
CONCLUSIÓN Y OPINIÓN SOBRE LA FORMA DE ESTABLECER, DE UNA MANERA JUSTA, EL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZAS, QUE ACTÚAN COMO INTERMEDIARIOS DE PRODUCTOS	69

BIBLIOGRAFÍA

1. Constitución de la República del Ecuador, publicada en Registro Oficial No.449, de Octubre 20, 2008.
2. Código Tributario, Codificación 2005-09, publicado en suplemento del Registro Oficial No.38, de Junio 14, 2005 y sus reformas.
3. Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en suplemento del Registro Oficial No. 351, Diciembre 29, 2010.
4. Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación 2004-026, publicado en suplemento del Registro Oficial No.463, Noviembre 17, 2004 y sus reformas.
5. Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No.242, de Diciembre 29, 2007 y sus reformas.
6. Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contenido en el Decreto Ejecutivo No.1051, publicado en suplemento del Registro Oficial No.337, de Mayo 15, 2008 y sus reformas.
7. CALDAS, Maria Eugenia, Empresa e iniciativa emprendedora, Editex
8. Guevara, Pablo, Boletín 01-2010, abril 6,2010

DEFINICIONES

Impuesto a la renta - IR.- Es la carga económica que se establece a favor del Estado y que grava a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la Ley Régimen Tributario Interno.

Sujetos pasivos del IR.- Son las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Base para el cálculo del IR de las sociedades.- Las sociedades por encontrarse obligadas a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.

Ejercicio impositivo.- El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

Crédito tributario de IR.- Es el derecho que tienen los sujetos pasivos del IR para compensar el IR causado por la sociedad, con las retenciones en la fuente que le fueren efectuadas, anticipo de impuesto a la renta pagado y el impuesto a la salida de divisas, este último aplica en casos especiales.

Anticipo de impuesto a la renta.- Valor que están obligadas a determinar los contribuyentes en su declaración anual del impuesto a la renta. Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, tienen un tratamiento benigno frente a estos mismos contribuyentes cuando están obligados a llevar contabilidad y las sociedades.

Jerarquía normativa.- El orden jerárquico de las normas jurídicas pone en nivel superior a la Constitución de la República, la cual prevalece sobre cualquier otra ley, sea esta orgánica u ordinaria; y, éstas sobre cualquier otra norma jurídica, llámese decreto o resoluciones.

Interpretación de la norma tributaria.- Será con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica, su sentido jurídico, técnico, usual o definición expresa.

Vigencia de la norma tributaria en el tiempo.- Las normas legales siempre regirán para lo venidero, normalmente de al día siguiente de su publicación en Registro Oficial, salvo fecha posterior expresa, y están vigentes hasta que por ley sean modificadas o extinguidas.

Retención del Impuesto a la renta.- Es la acción de una persona, definida por la ley, el reglamento o la autoridad tributaria, de retener parcial o totalmente el impuesto a la renta al momento de pago o crédito en cuenta a favor de otro contribuyente.



**ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL
ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

**TESIS DE GRADO PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE:
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

TEMA:

**SITUACIÓN DE LOS DISTRIBUIDORES DE CERVEZA EN
CUANTO AL PAGO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA
A PARTIR DEL AÑO 2010**

AUTORA:

CPA. Consuelo Guillermina Gómez Vargas

DIRECTOR:

Ec. Jorge Ayala Romero

Guayaquil-Ecuador

Julio 2013

AGRADECIMIENTO

Mi especial agradecimiento a Alfredo Bustos Rodríguez y Pablo Guevara Rodríguez, socios de la firma tributaria FIDESBURÓ, quienes supieron darme su sabio consejo en el momento oportuno y fueron el motor que me impulso a obtener mi maestría.

Adicionalmente agradezco a todos mis profesores quienes compartieron sus conocimientos y aportaron con su valiosa atención para absolver mis dudas, especialmente a Jorge Ayala Romero quien comprometido conmigo, contribuyó con la profesionalidad que lo caracteriza, en la elaboración de esta tesis.

“La oportunidad es una mujer vestida de Luna, cubierta de Sol”

DEDICATORIA

Al transcurrir los días, mientras elaboraba esta tesis, mi pequeño Theo y mi gran Pablo, fueron mi fortaleza y a ellos, con gran amor y entusiasmo, dedico este material.

A mis padres, quienes con su constancia también contribuyeron enormemente, no sólo hoy sino a lo largo de mi vida, por ser padres dedicados, por estar siempre pendientes de mi y de mis logros, porque en momentos difíciles han encontrado las palabras perfectas para darme aliento y lograr levantarme, por ello y todo lo demás, papá y mamá les dedico esta tesis.

Y a mis dos hermanas, quienes son fuentes de inspiración para mí.

Con amor, por todo lo vivido y lo que nos resta por vivir.

ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL

ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

DECLARATORIA DE RESPONSABILIDAD

La responsabilidad por los hechos, ideas y doctrinas expuestas en esta tesis le corresponden exclusivamente al autor.

Guayaquil, noviembre 2013

CPA. Consuelo Gómez Vargas