



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

TEMA

Aplicación del impuesto a la salida de divisas como crédito tributario

AUTOR

Varas Aguilar, Pamela Johanna

**Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogado de los
tribunales y juzgados de la República del Ecuador**

TUTORA

Ab. Navarrete Luque, Corina Elena

**Guayaquil, Ecuador
20 de febrero de 2022**



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo de titulación fue realizado en su totalidad por **Varas Aguilar, Pamela Johanna**, como requerimiento para la obtención del Título de **ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPÚBLICA**

TUTORA

f. _____
Ab. Navarrete Luque, Corina Elena

DIRECTORA DE LA CARRERA

Dra. Lynch de Nath, María Isabel Mgs
Guayaquil, a los 20 días del mes de febrero del año 2022



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, **Varas Aguilar, Pamela Johanna**


DECLARO QUE

El Trabajo de Titulación, **Aplicación del Impuesto a la salida de divisas como crédito tributario** previo a la obtención del Título de **ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPÚBLICA**, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan en el documento, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 20 días del mes de febrero del año 2022

LA AUTORA

f. 

Varas Aguilar, Pamela Johanna



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO

AUTORIZACIÓN

Yo, **Varas Aguilar, Pamela Johanna**

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación, **Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas como crédito tributario** cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 20 días del mes de febrero del año 2022

LA AUTORA

f. _____

Varas Aguilar, Pamela Johanna

REPORTE DE URKUND

The screenshot shows the URKUND interface with the following details:

- Documento:** TESIS - PAMELA VARAS (DESARROLLO (2).docx (D128058297)
- Presentado:** 2022-02-16 14:27 (-05:00)
- Presentado por:** cnavarrete@yahoo.com.mx
- Recibido:** maritza.reynoso.ucsg@analysis.orkund.com
- Mensaje:** tesis Pamela Varas. [Mostrar el mensaje completo](#)


A green box indicates: 0% de estas 12 páginas, se componen de texto presente en 0 fuentes.

The 'Lista de fuentes' section is currently empty, with columns for 'Categoría' and 'Enlace/nombre de archivo'. A 'Bloques' tab is also visible.

TUTOR

f. _____
Ab. Navarrete Luque, Corina Elena

EL AUTOR

f. 
Varas Aguilar, Pamela Johanna

AGRADECIMIENTO

A Dios, por su amor y bondad infinita,

todos mis logros son resultado de su ayuda.

A mis padres y hermana, por su amor, sacrificio
y apoyo incondicional para que pueda cumplir mis sueños y metas.

A todos quienes con sus enseñanzas y aliento
me han acompañado en mi formación profesional y personal.



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS

CARRERA DE DERECHO

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____
Dr. Zavala Egas, Leopoldo Xavier
DECANO DE LA CARRERA DE DERECHO

f. _____
Ab. Reynoso Gaute, Maritza Ginette
COORDINADORA DEL ÁREA DE LA CARRERA DE DERECHO

f. _____
Ab. Ycaza Mantilla, Andrés Patricio Mgs
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

Facultad: Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas
Carrera: Derecho
Periodo: UTE B- 2021
Fecha: 20 de febrero del 2022

ACTA DE INFORME FINAL

El abajo firmante, docente tutora del Trabajo de Titulación denominado **Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas como crédito tributario** elaborado por la estudiante **Varas Aguilar, Pamela Johanna** certifica que durante el proceso de acompañamiento dichas estudiantes han obtenido la calificación de **10 (DIEZ)**, lo cual la califica como **APTA PARA LA SUSTENTACIÓN**.

Ab. Navarrete Luque, Corina Elena

ÍNDICE

Resumen.....	VII
Abstract.....	VIII
Abreviaturas.....	IX
Introducción.....	2
Capítulo 1.- MARCO TEÓRICO.....	3
1.1.Generalidades sobre el impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas.....	4
Impuesto a la renta.....	4
Impuesto a la salida de divisas.....	5
1.2.Crédito tributario del impuesto a la salida de divisas.....	6
Corrección de errores en declaraciones de impuestos.....	8
1.3.Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006 sobre el ISD que utilicen como crédito tributario.....	11
Capítulo 2.- ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA.....	14
2.1. Comparación entre el contenido de la Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006 y lo dispuesto en la ley.....	14
2.2. Criterio de la actual Sala Especializada de lo Contencioso Tributario sobre la controversia.....	17
Conclusiones.....	21
Recomendaciones.....	22
Referencias Bibliográficas.....	23

RESUMEN

El presente trabajo tiene como propósito analizar la factibilidad de corregir declaraciones de impuesto a la renta para poder cumplir con lo previsto en el artículo no numerado a continuación del art.162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (LRETE), y del art. 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (RAISD) El trabajo se divide en dos capítulos. El primero está compuesto por los siguientes subtemas: las generalidades sobre el impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas; análisis sobre las normas contables y legales que incitan y permiten el error de declaraciones de los contribuyentes; y, un breve análisis de la Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006, y la forma en la que es emitida extralimitando la facultad reglamentaria de la Administración Tributaria. En el segundo capítulo se encuentra el análisis de la problemática sobre si las normas tributarias vigentes permiten la posibilidad de corregir declaraciones de impuesto a la renta entre la aplicación del crédito tributario de impuesto a la salida de divisas que otorga la misma ley.

Palabras clave

Impuesto a la salida de divisas, Impuesto a la renta, crédito tributario, declaraciones sustitutivas, Administración Tributaria.

ABSTRACT

This research analyzes the feasibility of correcting income tax returns in order to comply with the article not numbered after art. 162 of the Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (LRETE), and art. 21 of the Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (RAISD) The paper is divided into two chapters. The first one is composed of the following subtopics: general information on income tax and foreign currency outflow tax; analysis of the accounting and legal rules that encourage and allow taxpayers to make errors in their tax returns; and a brief analysis of Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, and the way in which it is issued exceeds the regulatory power of the Tax Administration. In the second chapter, there is an analysis of the problem of whether the tax regulations in force allow the possibility of correcting income tax returns between the application of the tax credit for the tax on the outflow of foreign currency granted by the same law.

Key words

Foreign currency outflow tax, income tax, tax credit, substitute tax returns, Tax Administration.

Abreviaturas

Para facilitar la comprensión del presente trabajo, los términos que a continuación se detallan, tendrán el siguiente significado:

CRE: Constitución de la República del Ecuador

CT: Código Tributario

ISD: Impuesto a la Salida de Divisas

SRI: Servicio de Rentas Internas

LRTI: Ley de Régimen Tributario Interno

LRETE: Ley Reformativa para la Equidad en el Ecuador

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

RAISD: Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas

INTRODUCCIÓN

El Plan Nacional de Desarrollo del Estado ecuatoriano actual contempla el eje de “Economía al servicio de la sociedad”, cuyo objetivo es promover la economía solidaria que plantea el mismo documento. Una de las actividades para cumplir con este eje es la recaudación de tributos, que es la forma a través de la cual el Estado establece un sistema justo y equitativo para generar ingresos que se destinarán al gasto público y suministro de bienes colectivos (Galván, 2019); parte de esos, son los impuestos que se establecen por la ley.

Entre los impuestos que tributan al Presupuesto General del Estado, se encuentran el impuesto a la renta y el impuesto a la salida de divisas, cuya administración tributaria es el Servicio de Rentas Internas, y su recaudación se realiza principalmente a través de las declaraciones efectuadas por los sujetos pasivos mediante los respectivos formularios proporcionados por la Administración Tributaria; pero otra forma de recaudación es a través de las determinaciones que ésta realiza.

Es importante mencionar que, la ley puede reconocer distintos beneficios tributarios que les permite a los contribuyentes disminuir sus impuestos a pagar. Así, encontramos que respecto al pago del impuesto a la salida de divisas, éste puede constituirse en crédito tributario. El primer artículo no numerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (RAISD) establece que, a este crédito se le pueden dar varios tratamientos, siempre que cumplan con todos los requisitos normativos, éstos son: i) utilizarlo como gasto deducible del impuesto a la renta, ii) como crédito tributario del impuesto a la renta o, iii) solicitar su devolución.

Si bien la norma establece que el declarante sólo puede hacer uso de este crédito en una de las opciones antes referidas, el Servicio de Rentas Internas, en uso de su facultad reglamentaria, emite la Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006 denominada “Impuesto a la salida de divisas que utilicen como crédito tributario” publicada en el Registro Oficial Suplemento nro. 374 del 23 de noviembre de 2018, en la cual se prohíbe realizar al sujeto pasivo del impuesto, ciertas acciones.

El presente trabajo tiene como propósito analizar la factibilidad de corregir declaraciones de impuesto a la renta para poder cumplir con lo previsto en los artículos no numerados a continuación del art.162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (LRETE), y del art. 21 del RAISD.—El tipo de investigación utilizado fue de tipo teórica, puesto que las fuentes utilizadas para el desarrollo son documentales, por ejemplo, se utilizó principalmente doctrina de la materia de Derecho Tributario, así como leyes tributarias vigentes como la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), LRETE, RAISD, Código Tributario (CT), y adicionalmente, sentencias emitidas por la actual Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.

CAPÍTULO 1.- MARCO TEÓRICO

1.1. Generalidades sobre el impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas

Impuesto a la renta

El impuesto a la renta grava la renta obtenida por los sujetos pasivos o contribuyentes que pueden estar obligados a llevar contabilidad o no. El art. 2 de la LRTI (2004), establece que se entenderá por “renta” a: los ingresos de fuente ecuatoriana ya sean, en dinero, especies o servicios; así como los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales. Su declaración se realiza mediante formulario 101, de forma anual.

Los contribuyentes de este impuesto, entendiéndose a los individuos que se encuentran obligados por ley a cancelar ciertas sumas de dinero al Estado o fisco (Cucci, 2018), son: las personas naturales; las sucesiones indivisas; las sociedades, ya sean nacionales o extranjeras siempre que obtengan ingresos gravados en el país; existiendo además como responsable los agentes de retención, conforme lo establezca la Ley.

Para determinar el impuesto a la renta deben seguirse varias normas como las contables, cuyo objetivo es revelar la esencia económica de los negocios, así como demostrar una situación financiera real y veraz. En este sentido, el art. 20 de la LRTI (2014) determina que la contabilidad se llevará a cabo considerando “principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el resultado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo”. Por tanto, deben acatarse este conjunto de disposiciones en las que se encuentran las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Así mismo, para este cálculo, se deben atender normas legales, pues son las que establecen los distintos tipos de beneficios tributarios que permiten a los contribuyentes disminuir sus obligaciones con el fisco. Entre estos beneficios se encuentran los gastos deducibles reconocidos en el art. 10 de la LRTI, que significa que hay gastos que afectan

los ingresos obtenidos, y, por tanto, disminuye el impuesto a la renta calculado. Por otro lado, existen las exenciones establecidas en el art. 9 de la LRTI, es decir, que en ciertas transacciones los sujetos no se encuentran obligados de pagar el impuesto a la renta. Además, existen opciones de diferimiento de pago, entre otros beneficios. A partir de los ejemplos expuestos, se puede apreciar que es de suma importancia cumplir con lo establecido en la Ley para realizar no sólo una correcta declaración de impuestos, sino para poder gozar de los beneficios que ésta otorga.

Ahora bien, una vez calculado el impuesto, la ley tributaria establece que al total se le puede deducir el crédito tributario. Este crédito es un saldo a favor del contribuyente que no solo se constituye por las retenciones de impuesto a la renta que le hayan sido efectuadas, sino también, se genera por aquellos pagos a los que la Ley le da aquel carácter, como es el caso del impuesto a la salida de divisas.

Impuesto a la salida de divisas

El impuesto a la salida de divisas consiste en cancelar la tarifa del 5% del total de cada transacción que se realice al exterior, y recae sobre aquellos (personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades privadas) que envíen o realicen transferencias de dinero al exterior ya sea en efectivo, cheque, retiros, pagos, entre otros. La base legal de este impuesto consta en la LRETE, publicada en el Registro Oficial Suplemento 242 del 29 de diciembre de 2007, la cual establece que el impuesto recae “sobre el valor de las operaciones y transacciones monetarias que se realizan al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero”. Se debe entender por divisa “cualquier medio de pago o de extinción de obligaciones, cifrado en una moneda, aceptado internacionalmente como tal” (RAISD, 2008).

La Ley *ibidem* reconoce el derecho de los contribuyentes a utilizar este impuesto como crédito tributario cuando realicen pagos al exterior, siempre que cumpla con ciertas condiciones.

Crédito tributario del impuesto a la salida de divisas

El crédito tributario significa el reconocimiento de una acreencia del contribuyente que se genera por ciertos pagos, actuando como compensación; en el caso que nos ocupa como sucede con el impuesto a la salida de divisas y su efecto en el impuesto a la renta. La LRETE, en el primer artículo no numerado a continuación del art. 162 (2007), reconoce el derecho de los contribuyentes utilizar el impuesto a la salida de divisas como crédito tributario:

Art. ...-Crédito Tributario. -Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del propio contribuyente, de los 5 últimos ejercicios fiscales, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos.

Las materias primas, insumos y bienes de capital a los que hace referencia este artículo, serán los que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria.

Las condiciones esenciales que establece la norma son, que se genera el derecho a crédito tributario por los pagos del impuesto a la salida de divisas de los últimos cinco ejercicios, realizados en la importación de bienes que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria, siempre que su fin sea incorporarlos en procesos productivos.

Por otro lado, el segundo artículo no numerado a continuación del art. 162 de la LRETE reconoce el derecho que tienen los sujetos pasivos del pago del impuesto a la salida de divisas, susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta, para solicitar la devolución de dichos rubros cuando éstos no hayan sido utilizados como tal. En este sentido, dispone:

Art. (...). -Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo.

Esta solicitud se receptorá una vez que el contribuyente haya presentado la correspondiente declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior.

Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta.

Siguiendo la misma línea de ideas, la norma tributaria también reconoce que a este crédito se le pueda dar varios tratamientos, esto es: aprovecharlo como crédito tributario aplicable al impuesto a la renta, registrarlo como gasto deducible de impuesto a la renta, o solicitar su devolución. Al respecto, el primer artículo no numerado a continuación del art. 21 del RAISD (2008) establece:

Art. ...-Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio

económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones:

1. Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración de impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD;
2. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o,
3. Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la Administración Tributaria. (...)

Si bien la norma establece que los contribuyentes pueden escoger solo una de las tres opciones que otorga la ley, tanto las normas contables como legales incitan y permiten realizar modificaciones en las declaraciones y contabilidad para realizar cambios.

1.2. Corrección de errores en declaraciones

Las declaraciones de impuestos de acuerdo con el art.89 del CT (2005) son definitivas y vinculantes para los contribuyentes, sin embargo, las normas tanto contables como legales reconocen el derecho de los sujetos a corregirlos. Desde una perspectiva contable, se debe atender lo dispuesto en la NIC 8: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, cuyo objetivo es definir criterios de políticas

contables, tratamientos e información para los cambios de estimaciones contables y corrección de errores, en la cual se establece lo siguiente:

Errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

En concordancia, el párrafo 42 de la misma norma determina dos formas en la que los sujetos pueden realizar correcciones de errores en la contabilidad:

Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

Por otro lado, y en el ámbito legal, también se permiten hacer correcciones en las declaraciones mediante las declaraciones sustitutivas. Al respecto, el cuarto inciso del art. 101 de la LRTI (2004), dispone:

En el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración éste podrá enmendar los errores, presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así ésta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración y solamente sobre los rubros requeridos por la Administración Tributaria.

En el mismo sentido, el cuarto inciso del art.73 del RALRTI (2010), establece que:

Cuando tales correcciones impliquen un mayor valor de impuesto o retenciones a pagar, se disminuya la pérdida tributaria o el crédito tributario y otros casos establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución, se admitirán correcciones antes de que se hubiese iniciado la determinación por el sujeto activo; en este caso, sobre el mayor valor se causarán los intereses previstos en el Código Tributario.

A partir de la norma citada se observa que hay tres supuestos en las que procede la presentación de la declaración sustitutiva: i) en el plazo ordinario de un año desde la presentación de la declaración original; ii) de forma excepcional, en donde el plazo pasa a ser de seis años, cuando la enmienda se origine por un proceso de control generado por

la misma Administración Tributaria; y, iii) después del año de haberse presentado la declaración original, siempre que implique un mayor valor de impuesto o retención a pagar, siempre que no se haya iniciado una determinación por parte del Servicio de Rentas Internas.

En función de lo expuesto, queda sumamente claro que las normas aplicables al caso sí permiten la corrección de errores en la contabilidad de los contribuyentes, y consecuentemente, en sus declaraciones mediante el mecanismo de las sustitutivas. Sin embargo, el Servicio de Rentas Internas establece mediante la Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006 que estas correcciones no son posibles.

1.3. Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006 sobre el impuesto a la salida de divisas que utilicen como crédito tributario

La Administración Tributaria goza de varias facultades que la Ley le otorga con el fin de ejercer una correcta administración y control de recursos bajo su potestad (COSULICH, 1993), esto es la efectiva recaudación tributaria; entre ellas, se encuentra la facultad reglamentaria. Esta facultad significa para el Servicio de Rentas Internas la posibilidad de emitir circulares y disposiciones generales que sean necesarias para la correcta aplicación de leyes (Granja, 2002). Esto se verifica en el art. 7 del Código Tributario (2005):

Art. 7.-Facultad reglamentaria. (...) El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas (...).

En concordancia con esta disposición, el art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (1997), establece:

Art. 8.- RESOLUCIONES DE APLICACIÓN GENERAL. - El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad, es indelegable.

De lo anterior se desprende que la facultad reglamentaria del Servicio de Rentas Internas tiene como único objeto instrumentar su administración, teniendo como fundamento y límite estricto las normas tributarias superiores vigentes; así, bajo ningún concepto, estas normas de carácter general pueden crear derechos u obligaciones, ni contravenir las leyes o reglamentos.

La Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006 denominada “Impuesto a la salida de divisas que utilicen como crédito tributario” tiene como objetivo recordar a los sujetos pasivos del impuesto a la salida de divisas ciertas directrices a seguir respecto de las diversas formas de uso que se le puede dar al crédito tributario de dicho impuesto, que son, utilizarlo como crédito tributario, gasto deducible o solicitar su devolución.

En sus considerandos, parte referenciando el artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), que dispone que las instituciones públicas pueden ejercer la potestad estatal únicamente bajo las facultades que la ley le otorga; así como el 300 de

la misma norma, que enumera los principios que rigen el régimen tributario. Por último, y siguiendo la misma línea, menciona los artículos 7 del Código Tributario y 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, que como se ha expuesto, versan sobre la facultad reglamentaria de la Administración Tributaria de emitir disposiciones generales para la aplicación de leyes tributarias.

No obstante, esta circular no puede ser considerada como norma de derecho sustantivo, sino de derecho adjetivo, toda vez que, las resoluciones de carácter general constituyen un conjunto de normas que contienen reglas de mero trámite y; por lo tanto, no crean derechos ni extinguen obligaciones, tampoco pueden interpretar o derogar una ley (Jaramillo, 1996). Consecuentemente, las normas de carácter general, por su naturaleza, son normas adjetivas o procesales.

Entonces, se debe tener presente que, las normas procesales corresponden a la categoría de las normas instrumentales, porque el proceso en sí es un instrumento para la solución de un conflicto o para viabilizar el ejercicio de los derechos mediante reglas de conducta encaminadas a ese fin (Alsina, 1956).

Respecto a la naturaleza de las circulares o resoluciones de carácter general, Eduardo García Enterría y Tomás-Ramón Fernández (2012) señalan que, cuando las circulares incluyan normas interpretativas o aclaratorias, u otras que pretendan tener contenido normativo; éstas vinculan por razón de obediencia jerárquica a los órganos de gestión de la Administración Pública, dependientes de la Dirección General de que se trate. Así mismo, han llegado a manifestar incluso que carecen de valor normativo para los ciudadanos y los Tribunales, pues son simples órdenes jerárquicas, aunque vinculen a los agentes, no constituyen derecho objetivo afectante a los ciudadanos ni a los tribunales.

CAPÍTULO 2. - ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA

Este capítulo se divide en dos partes: primero, se analizará si el contenido de la circular y lo dispuesto en la ley respecto los tratos que se le puede dar al crédito tributario del impuesto a la salida de divisas; y luego, se expondrán los criterios de la actual Sala Especializada de lo Contencioso Tributario respecto la misma controversia.

2.1. Comparación entre el contenido de la Circular nro. NAC-DGECCGC18-0000006 y lo dispuesto en la ley

La LRETE, en el primer artículo no numerado a continuación del art. 162 (2007), reconoce el derecho de los contribuyentes utilizar el impuesto a la salida de divisas como crédito tributario, esto, con el objeto de otorgar un beneficio tributario para fomentar la producción de los contribuyentes disminuyendo su costo, evitando el encarecimiento de estos bienes, así como de dotar de liquidez a las compañías para que se reincorporen estos valores en sus procesos productivos, permitiendo el crecimiento y desarrollo del país.

Por otro lado, el segundo artículo no numerado a continuación del art. 162 de la LRETE reconoce el derecho que tienen los sujetos pasivos del pago del impuesto a la salida de divisas, susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta, para solicitar la devolución de dichos rubros dentro de los siguientes cinco años cuando éstos no hayan sido utilizados como tal, siempre que reúnan las condiciones establecidas por la ley indicadas anteriormente. Para proceder con esto, el contribuyente deberá presentar primero la correspondiente declaración del ejercicio, quedando claro que en esa declaración no podrá hacerse uso del crédito tributario cuando ya se encuentre registrado como gasto deducible, caso contrario estaría haciendo un mal uso de su beneficio del crédito, al registrarlo simultáneamente como un gasto.

Para ratificar el sentido de las disposiciones expuestas, podemos remitirnos al método de interpretación histórico prescrito en el numeral 1 del art. 18 del Código Civil. Este método tiene como fin develar la intención del legislador, prestando atención a datos del pasado para atribuir significado a una disposición del presente, recurriendo a sus antecedentes, a las ideas de sus autores al concebir o elaborar los proyectos, los motivos

que propiciaron la redacción y emisión de la ley, informes, debates, entre otros (Anchondo, 2012).

Por tanto, debemos observar que, el segundo artículo no numerado a continuación del art. 162 de la LRETE fue agregado por el art. 2 de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Registro Oficial Suplemento 847 del 10 de diciembre de 2012. Sobre el texto de la norma bajo análisis, en los registros del primer y segundo debate de la Comisión Especializada permanente del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control de la Asamblea Nacional de la República del Ecuador, consta en el apartado de “Análisis y Razonamiento” el siguiente texto:

(...) la propuesta establece la posibilidad de solicitar la devolución del crédito tributario producto del ISD que no haya sido posible su recuperación dentro del mismo o de los 4 posteriores ejercicios fiscales. Es claro el proyecto también al señalar que la nota de crédito que se genere producto de la devolución puede ser negociable por el respectivo sujeto pasivo.

Lo expuesto sin duda, demuestra categóricamente el registro documental de la concepción de la norma por parte del órgano legislativo, corroborando que éste buscó medularmente que se le devuelva al contribuyente el impuesto a la salida de divisas dentro del mismo ejercicio fiscal o dentro de los cuatro siguientes, cuando por las razones que fuere no haya sido posible su recuperación.

Siguiendo la línea de ideas, cabe mencionar que, el primer artículo no numerado a continuación del art. 21 del RAISD, en concordancia con lo que la Ley indica, establece otros tratos que se le pueden dar al crédito tributario del impuesto a la salida de divisas que no haya sido utilizado como tal en la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, distintos al de solicitar su devolución, que pueden ser: registrarlos como un gasto deducible o utilizarlos como crédito tributario como tal.

Aquí, es de suma importancia observar que, el artículo citado está dispuesto por un Reglamento, por tanto, esta disposición sirve solamente para viabilizar la aplicación de la Ley y su contenido se entiende en función de lo que se encuentra delimitado por la norma que desarrolla.

En este sentido, queda claro que la Ley tiene como objetivo permitir que el contribuyente acceda al beneficio del crédito tributario dentro de los siguientes cinco ejercicios fiscales de haber pagado el impuesto a la salida de divisas, y que solamente se impide que se lo utilice simultáneamente como gasto deducible en la misma declaración. Así también, establece que entre otras dos opciones, considerarlo como gasto deducible únicamente en la declaración del impuesto a la renta donde se pagó el impuesto a la salida de divisas. Consecuentemente, no puede registrarlo como gasto deducible en las siguientes declaraciones y, naturalmente, tampoco puede considerarse como crédito tributario en ejercicios económicos posteriores, puesto que este ya se dedujo de su impuesto a la renta previamente.

No obstante, en ninguna disposición del ordenamiento jurídico tributario se impide la posibilidad de que los contribuyentes realicen correcciones en sus declaraciones producto de errores mediante reclasificaciones del impuesto a la salida de divisas que eliminen el efecto del gasto para utilizarlo como lo contempló la norma que origina este beneficio, es decir, crédito sujeto a devolución; como por otro lado pretende afirmar el Servicio de Rentas Internas mediante la Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006 (2018):

(...) aquellos pagos de ISD que fueron considerados por los sujetos pasivos como gasto deducible o utilizados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo, según la alternativa escogida en cada caso por el contribuyente, no podrán ser reclasificados como crédito tributario, en el primer escenario, o como gasto deducible, en el segundo, mediante una declaración sustitutiva, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente. En este sentido, no opera la referida reclasificación a efectos de

pretender la devolución del ISD que previamente fue registrado como gasto deducible o utilizado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo.

La Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006 fue emitida por Servicio de Rentas Internas en función de su facultad reglamentaria, y con el objetivo de establecer lineamientos que permitan a los sujetos pasivos del impuesto a la salida de divisas contar con disposiciones que faciliten o esclarezcan los procedimientos a seguir para hacer uso del crédito tributario del impuesto a la salida de divisas, según la opción que consideren pertinente. En ella se establece que los contribuyentes no pueden realizar reclasificaciones o cambios de las opciones permitidas por la ley so pretexto de beneficiarse tributariamente.

Una vez realizada la comparación entre los artículos antes citados con la circular analizada, corresponde analizar cuál es el criterio de la actual Sala Especializada de lo Contencioso Tributario sobre esta problemática.

2.2. Criterio de la actual Sala Especializada de lo Contencioso Tributario sobre la controversia

La contradicción sobre si procede o no la reclasificación a la que nos referimos, ya ha sido resuelta por la actual Sala Especializada de lo Contencioso Tributario dentro de los procesos judiciales nros. 09501-2019-00267, 09501-2019-00353 y 09501-2019-00345. Por ese motivo, se expondrá la línea de análisis que realiza la Sala en sus sentencias, y que guardan estrecha relación y sentido con la controversia del presente trabajo.

- La parte resolutive parte con el análisis de los artículos que se refieren al crédito tributario del impuesto a la salida de divisas:

3.7 El segundo artículo agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, establece que en el ISD aplica para crédito

tributario de impuesto a la renta, de los últimos 5 ejercicios fiscales; señalándose las condiciones que debían cumplirse para el efecto; mientras que el artículo innumerado colocado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas dispone que, cuando el impuesto a la salida de divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario, no haya sido utilizado como tal en la declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente podrá aplicarlo como gasto deducible en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio en que se generaron los respectivos pagos de ISD, utilizar dichos valores como crédito tributario en el ejercicio económico en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o solicitar la devolución de dichos valores dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado, o dentro de los cuatro ejercicios posteriores.

- Consecuentemente, sobre los tratos que se les puede dar al crédito tributario del impuesto a la salida de divisas, dice:

3.8 Como puede apreciarse, el artículo innumerado colocado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, permite seleccionar una de las tres opciones, cuando el ISD sea susceptible de ser considerado como crédito tributario. El hecho de que el sujeto pasivo emplee el ISD como gasto deducible de Impuesto a la Renta, puede deberse no solo a que este haya seleccionado esa opción de entre las tres disponibles, descartando las otras dos, sino que también puede deberse a que el contribuyente pudo haber creído que no estaba en la posición de elegir, esto es, cuando el contribuyente pudo haber creído que su ISD no era susceptible de haber sido empleado como crédito tributario y por tanto solo podía aplicarlo como gasto deducible de Impuesto a la Renta, de acuerdo al numeral 3 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno

3.9 Por lo mencionado, el segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador y al primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas establecen la posibilidad de emplear solo una de las opciones previstas en tales artículos, más no aprovecharse simultáneamente de dos o tres de ellas.

- Ahora sí, sobre la controversia del trabajo, manifiesta lo siguiente:

3.10 Lo antes indicado no implica que, en caso de un error en la clasificación como gasto deducible, cuando lo que correspondía era a un crédito tributario, no sea posible esa reconsideración para usar un beneficio que la Ley ha concedido con el cumplimiento de las condiciones, que de acuerdo con el fallo recurrido sí se cumplieron, hecho que no está en discusión, pues no se ha cuestionado la verificación del cumplimiento de tales condiciones.

3.11 En consecuencia, esta Sala considera que esos preceptos no implican la imposibilidad de hacer reversiones cuando se demuestra que sí se cumplieron las condiciones para acceder al crédito tributario en lugar del gasto deducible.

- Para concluir con su análisis, se pronuncia sobre la circular de la siguiente forma:

3.12 En relación a la Circular No. NAC-DGERCGC18-00000006, como lo señala el mismo recurso, la misma fue emitida por el Servicio de Rentas Internas 13 de noviembre de 2018 y publicada en el Suplemento del Registro Oficial No 374 del 23 de noviembre del 2018; no obstante, el ejercicio económico respecto del cual se hizo la declaración y después la reclasificación es del ejercicio económico 2016, por lo que esta Circular no tenía que ser aplicada. Sin perjuicio de lo mencionado cabe

señalar que de acuerdo con el artículo 7 del Código Tributario, una Circular no puede restringir derechos que son conferidos en norma con rango de ley, que concede un beneficio de crédito tributario cuando se cumplían unas condiciones, que se dieron como verificadas en la sentencia.

Ahora bien, como se pudo observar de las citas de la sentencia del proceso nro. 09501-2019-00267 emitida el 28 de septiembre de 2021, la Sala confirma que la Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006 no puede limitar derechos que la ley reconoce, y que sí existe la posibilidad de realizar correcciones para que los contribuyentes cambien los registros de su crédito tributario entre las opciones que establece el primer artículo no numerado a continuación del art. 21 del RAISD. Este criterio ha sido ratificado mediante sentencias de los procesos nros. 09501-2019-00353 y 09501-2019-00345.

Cabe mencionar que, la circular en cuestión aún se encuentra vigente y sigue siendo aplicada en la práctica por el Servicio de Rentas Internas. Los pronunciamientos de la Sala no provocan su derogatoria tácita, puesto que no es la autoridad judicial la competente para declarar la legalidad de la misma o su derogatoria.

Para culminar, es necesario mencionar que la Corte Constitucional declaró la inconstitucionalidad de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del Estado mediante la Sentencia nro. 58-11-IN/22 emitida en enero 12 de 2022. A través de esta Ley se incorporó el primer artículo no numerado a continuación del art.162 de la LRETE, analizado en el presente trabajo. Sin embargo, la corte dispuso el diferimiento de los efectos de la sentencia hasta el final del ejercicio fiscal 2023 con el fin de de evitar un vacío normativo grave en materia impositiva y garantizar la seguridad jurídica.

CONCLUSIONES

El objetivo de poder presentar declaraciones sustitutivas aplicando la reclasificación del impuesto a la salida de divisas, es otorgar un beneficio tributario para fomentar la producción de los contribuyentes disminuyendo su costo, evitando el encarecimiento de estos bienes, así como de dotar de liquidez a las compañías para que se reincorporen estos valores en sus procesos productivos, permitiendo el crecimiento y desarrollo del país.

El Servicio de Rentas Internas prohíbe como procedente dichos cambios fundamentándose en las disposiciones contenidas en la Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006, lo cual evidencia que este acto administrativo fue emitido por el Servicio de Rentas Internas extralimitándose de las facultades que la ley le otorga.

La circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006 adiciona prohibiciones no contempladas en las leyes tributarias, bajo la pretensión de interpretar el primer artículo no numerado a continuación del Art. 21 del RAISD. Cuando la realidad es que, tanto las normas contables como legales sí permiten realizar reclasificaciones contables en años posteriores a las declaraciones efectuadas por los contribuyentes, en casos donde se compruebe justificadamente que han incurrido en errores.

No se puede limitar mediante circular derechos reconocidos por la ley, y que sí existe la posibilidad de realizar correcciones para que los contribuyentes cambien los registros de su crédito tributario entre las opciones que establece el primer artículo no numerado a continuación del art. 21 del RAISD.

RECOMENDACIONES

El Servicio de Rentas Internas debe expedir una nueva circular aplicando lo observado por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, respecto a la correcta aplicación del segundo artículo agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y del art. 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.

REFERENCIAS

- Alsina, H. (1956). *Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial: Parte general* (2a ed., Vol. 1). EDIAR.
- Anchondo Paredes, V. E. (2012). Métodos de interpretación jurídica. *Quid iuris* (Chihuahua), 16, 33-58. file:///Users/mac/Downloads/LRH%2044.1.pdf
- Circular No.NAC-DGECCGC18-00000006. Publicada en el Registro Oficial 374 del noviembre 23 de 2018 (Servicio de Rentas Internas, Ecuador).
- Código Tributario (CT). Publicado en el Registro Oficial Suplemento nro. 38 del 14 de junio de 2005 (Ecuador).
- Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Proceso nro. 09501-2019-00267; 28 de septiembre de 2021.
- Cosulich Ayala, J. (1993). La evasión tributaria. *Comisión Económica para América Latina y el Caribe*.
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/9480/S9300143_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Bravo Cucci, J. (2018). *Fundamentos de derecho tributario* (Crea Libros Ediciones).
- Galván, M. I. N. (2019). La cultura tributaria en la recaudación de los tributos. *Polo del Conocimiento: Revista científico-profesional*, 4(8), 203-212.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7164322>
- García de Enterría, E., & Fernández, T.-R. (2004). *Curso de derecho administrativo* (12a ed., Vol. 1). Civitas Ediciones.
- Granja Galindo, N. (2002). *Fundamentos de derecho administrativo* (4. ed). Editorial Jurídica del Ecuador.
- Jaramillo Jaramillo, A. (1996). *Introducción al derecho* (1. ed). Pudeleco Ed.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Publicado en el Registro Oficial 206 del 02 de diciembre de 1997.

Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI). Publicada en el Registro Oficial Suplemento nro. 463 del 17 de noviembre de 2004(Ecuador).

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Publicada en el Registro Oficial Suplemento nro. 242 del 29 de diciembre de 2007 (Ecuador).

Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (RAISD). Publicada en el Registro Oficial Suplemento 336 del 14 de mayo de 2008.



**Presidencia
de la República
del Ecuador**



**Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes**



SENESCYT
Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Varas Aguilar, Pamela Johanna** con C.C: # **0705294676** autor del trabajo de titulación: **Aplicación del impuesto a la salida de divisas como crédito tributario**, previo a la obtención del título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, **20 de febrero de 2022**

f. 

Varas Aguilar, Pamela Johanna

C.C: 0705294676

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TEMA Y SUBTEMA:	Aplicación del impuesto a la salida de divisas como crédito tributario		
AUTOR(ES)	Varas Aguilar Pamela Johanna		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Navarrete Luque Corina Elena		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas		
CARRERA:	Derecho		
TÍTULO OBTENIDO:	Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	20 de febrero de 2022	No. DE PÁGINAS:	23
ÁREAS TEMÁTICAS:	Derecho Tributario, Derecho Constitucional, Interpretación Jurídica		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Declaraciones sustitutivas, Crédito tributario, Impuesto Salida de Divisas, Impuesto a la Renta		
RESUMEN/ABSTRACT:	<p>El trabajo se divide en dos capítulos. El primero esta compuesto por los siguientes subtemas: las generalidades sobre el impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas; análisis sobre las normas contables y legales que incitan y permiten el error de declaraciones de los contribuyentes; y, un breve análisis de la Circular nro. NAC-DGECCGC18-00000006, y la forma en la que es emitida extralimitando la facultad reglamentaria de la Administración Tributaria. En el segundo capítulo se encuentra el análisis de la problemática sobre si las normas tributarias vigentes permiten o no la posibilidad de corregir declaraciones de impuesto a la renta entre la aplicación del crédito tributario de impuesto a la salida de divisas que otorga la misma ley.</p>		
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593-988—044-257	E-mail: pamela.varas@cu.ucsg.edu.ec	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Maritza Ginette Reynoso Gaute		
	Teléfono: +593-9-94602774		
	E-mail: maritza.reynoso@cu.ucsg.edu.ec		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			