

**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
Y POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

**TEMA:**

**Reliquidación y el doble papel del importador en el Impuesto a los Consumos  
Especiales**

**AUTORES:**

**Bustamante Romero, Carlos Daniel  
Zambrano Hermenejildo, Priscila Margarita**

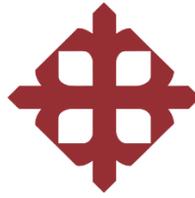
**Trabajo de titulación previo a la obtención del grado de  
ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPÚBLICA DEL  
ECUADOR**

**TUTORA:**

**Ab. Navarrete Luque, Corina Elena**

**Guayaquil, Ecuador**

**20 de febrero del 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 **Bustamante Romero, Carlos Daniel, y Zambrano Hermenejildo, Priscila Margarita**, como requerimiento para la obtención del Título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**.

**TUTORA**

f. 

**Ab. Navarrete Luque, Corina Elena**

**DIRECTORA DE LA CARRERA**

---

**Dra. María Isabel Lynch de Nath, 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**

Nosotros, **Bustamante Romero Carlos Daniel, y Zambrano Hermenejildo Priscila Margarita**

**DECLARAMOS QUE:**

El Trabajo de Titulación: **Reliquidación y el doble papel del importador en el Impuesto a los Consumos Especiales**, previo a la obtención del Título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**, 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.

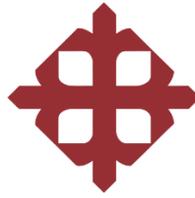
En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

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

**LOS AUTORES**

**Bustamante Romero, Carlos Daniel**

**Zambrano Hermenejildo, Priscila**



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
Y POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO

**AUTORIZACIÓN**

Nosotros, **Bustamante Romero Carlos Daniel, y Zambrano Hermenejildo Priscila Margarita**

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación: **Reliquidación y el doble papel del importador en el Impuesto a los Consumos Especiales**, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

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

**LOS AUTORES**

**Bustamante Romero, Carlos Daniel**

**Zambrano Hermenejildo, Priscila**



# UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

## REPORTE DE URKUND

URKUND Abrir sesión

<b>Documento</b>	<a href="#">TESIS ZAMBRANO-BUSTAMANTE.docx</a> (D128319537)
<b>Presentado</b>	2022-02-18 18:00 (-05:00)
<b>Presentado por</b>	cnavarretel@yahoo.com.mx
<b>Recibido</b>	maritza.reynoso.ucsg@analysis.orkund.com
<b>Mensaje</b>	tesis Zambrano-Bustamante <a href="#">Mostrar el mensaje completo</a> 2% de estas 15 páginas, se componen de texto presente en 6 fuentes.

Lista de fuentes	Bloques
<input type="checkbox"/>	<a href="https://vlex.ec/vid/codificacion-26-ley-organica-671648277">https://vlex.ec/vid/codificacion-26-ley-organica-671648277</a>
<input type="checkbox"/>	<a href="https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/download/cbac1cfa-7546-4bf4-ad32-c5686b487ccc/...">https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/download/cbac1cfa-7546-4bf4-ad32-c5686b487ccc/...</a>
<input type="checkbox"/>	INTRODUCCION AL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES DE VEHICULOS.docx
<input type="checkbox"/>	CS5-3.docx
<input type="checkbox"/>	ice.pdf
<input type="checkbox"/>	Fuentes alternativas
<input type="checkbox"/>	Fuentes no usadas

0 Advertencias. Reiniciar Compartir

**Navarrete Luque, Corina Elena**

**TUTORA**

**Bustamante Romero, Carlos Daniel**

**AUTOR**

**Zambrano Hermenejildo, Priscila**

**AUTORA**

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco a mi padre y a Elizabeth por apoyarme siempre en mis sueños y anhelos, juntos han sido mi inspiración para esforzarme siempre en el trabajo y los estudios. A mi madre orgullosa que me mira desde lejos, por enseñarme que estoy hecha para grandes cosas. A mis mejores amigas Lisbeth y Karla por ser mis almas gemelas y la luz en mi vida.

También agradezco a mi tutora y maestra la Abogada Corina Navarrete Luque, por iluminarnos con su sabiduría e impecable enseñanza.

Y sobre todo a mi mejor amigo y futuro colega Carlos, a quien tuve la suerte de conocer durante mi experiencia universitaria y agradezco tenerlo en mi vida pues es una persona muy valiosa y brillante.

**Zambrano Hermenejildo, Priscila Margarita**

Merecen un reconocimiento especial mi madre y mi padre quienes con su esfuerzo, paciencia y dedicación me ayudaron a culminar mi carrera universitaria y me dieron el apoyo suficiente para no decaer cuando todo me parecía complicado e imposible

A Priscila a quien tuve la dicha de conocer durante esta etapa y llegarla a considerar no una amiga, sino una hermana para mí ya que con sus palabras y cariño me ha hecho sentir orgulloso de lo que soy.

Y, por último, pero no menos importante, a mis docentes quienes me han brindado su conocimiento para mi formación académica y personal, en particular la Ab. Corina Navarrete y el Dr. Carlos Salmon.

**Bustamante Romero, Carlos Daniel**

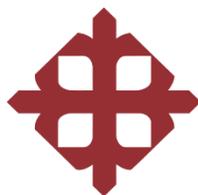
## **DEDICATORIA**

Dedico esta tesis a mis hermanas María Gracia y Ariana, pues son la razón por la que deseo cambiar el mundo pues anhelo que vivan en un lugar mejor, en virtud de ellas tengo la gran responsabilidad de ser un modelo a seguir y por eso nunca me rendiré. A mi abuela Elbita y a mi madre Elvia, porque sé que nunca me han dejado sola, y me apoyan desde la eternidad.

**Zambrano Hermenejildo, Priscila Margarita**

A mi madre por ser el motor de mi vida, sin ella no sería nadie.  
A mis abuelos paternos que me cuidan desde el cielo.  
A mi abuela materna por su amor incondicional.  
A mis hermanos por ser testigos de este arduo camino.  
Y a Dios por guiarme y permitirme seguir con vida mientras pueda.

**Bustamante Romero, Carlos Daniel**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

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

**TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN**

---

**Dr. Javier Aguirre Valdez**

**Oponente**

---

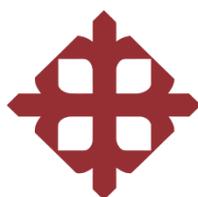
**Dr. XAVIER ZAVALA EGAS**

**Decano**

---

**ABG. MARITZA REYNOSO DE WRIGHT, MGS.**

**Coordinadora de UTE**



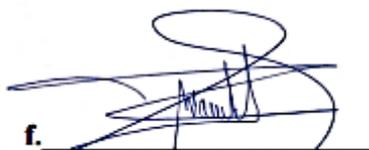
UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**Facultad:** Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas  
**Carrera:** Derecho  
**Periodo:** UTE B- 2021  
**Fecha:** 19 de febrero del 2022

**ACTA DE INFORME FINAL**

El abajo firmante, docente tutor del Trabajo de Titulación denominado: **Reliquidación y el doble papel del importador en el Impuesto a los Consumos Especiales**, elaborado por los estudiantes **Bustamante Romero, Carlos Daniel y Zambrano Hermenejildo, Priscila Zambrano**, certifica que durante el proceso de acompañamiento dicho estudiante ha obtenido la calificación de **(9.5) NUEVE PUNTO CINCO**, lo cual los califica como **APTOS PARA LA SUSTENTACIÓN**.

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

f. 

**Ab. Navarrete Luque, Corina Elena**

## INDICE GENERAL

<b>RESUMEN</b> .....	<b>XI</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>XII</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>2</b>
<b>CAPÍTULO I</b> .....	<b>3</b>
<b>MARCO TEÓRICO</b> .....	<b>3</b>
<b>1. Impuestos Directos e Indirectos</b> .....	<b>3</b>
<b>2. La Obligación Tributaria</b> .....	<b>3</b>
<b>2.1 Sujetos de la obligación Tributaria</b> .....	<b>4</b>
<b>2.2 Hecho Generador</b> .....	<b>5</b>
<b>2.3 Determinación de la Obligación Tributaria</b> .....	<b>6</b>
<b>2.4 Determinación del Sujeto Pasivo</b> .....	<b>7</b>
<b>3. Crédito Tributario</b> .....	<b>8</b>
<b>3.1 Definición</b> .....	<b>8</b>
<b>3.2 Sustento del crédito tributario</b> .....	<b>9</b>
<b>4. Impuesto a los Consumos Especiales</b> .....	<b>9</b>
<b>4.1 Evolución Histórica del Impuesto</b> .....	<b>9</b>
<b>4.2 Objeto del impuesto</b> .....	<b>11</b>
<b>4.3 Hecho Generador</b> .....	<b>11</b>
<b>4.4 Sujetos del Impuesto</b> .....	<b>12</b>
<b>4.5 Base imponible</b> .....	<b>13</b>
<b>4.5.1 Precio ex fábrica</b> .....	<b>14</b>
<b>4.5.2 Precio ex aduana</b> .....	<b>14</b>
<b>4.5.3 Precio de venta al público sugerido</b> .....	<b>14</b>
<b>CAPITULO II</b> .....	<b>16</b>
<b>EL ICE DESDE LA MIRADA DEL IMPORTADOR</b> .....	<b>16</b>
<b>1. Evolución del Sujeto Pasivo Importador en la Ley de Régimen Tributario Interno</b> .....	<b>16</b>
<b>2. Contribuyente del ICE y Agente de percepción</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1 Deberes del contribuyente del ICE</b> .....	<b>17</b>
<b>3. Declaración, Liquidación y Pago del ICE en Importaciones</b> .....	<b>18</b>
<b>4. Fenómeno del doble importador</b> .....	<b>21</b>
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>23</b>
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	<b>24</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>25</b>

## **RESUMEN**

Con la expedición de la Ley de Progresividad y Simplificación Tributaria, el 30 de diciembre del 2019, y con ello la reforma del artículo 80 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la figura del importador de bienes gravados con el Impuesto a los consumos especiales (ICE) se ve inmerso por la asignación de un doble papel que anteriormente no poseía, en primer lugar como contribuyente en virtud de la importación que realiza, y segundo como agente de percepción cuando procede a comercializar su producto; que provoca una reliquidación del pago del tributo por parte de este sujeto pasivo de la obligación tributaria, que sí contemplaba desde hace tiempo atrás el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. En definitiva, todo esto supone que el importador realiza una doble declaración, lo cual, en la práctica, tiene el efecto de la presencia de una especie de crédito tributario no reconocido en ley.

*Palabras clave: reliquidación, importador, contribuyente, agente de percepción, crédito tributario y pago.*

## **ABSTRACT**

With the issuance of the Law of Progressivity and Tax Simplification, on December 30, 2019, and with it the reform to Article 80 of the Internal Tax Regime Law, the figure of the importer of encumbered assets with the Special Consumption Tax (ICE) is immersed to the assignment of a dual role that he didn't have before, first as a taxpayer by virtue of the import he makes, and second as a collection agent when he proceeds to market his product; This causes a re-settlement of the tax payment by this taxpayer of the tax obligation, which was contemplated some time ago by the Regulation for the application of the Internal Tax Regime Law. In short, all this implies that the importer makes a double declaration, which in practice has as an effect the presence of a kind of tax credit not recognized by law.

*Keywords: re-settlement, importer, taxpayer, collection agent, customs clearance and payment.*

## INTRODUCCIÓN

En el ámbito fiscal ecuatoriano, existen diferentes tributos, objeto de recaudación: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Cada uno de estos tributos tiene como finalidad contribuir al Presupuesto General del Estado, a través de la recolección que será realizada por el ente administrativo, trayendo como consecuencia que el ciudadano tribute en referencia a su capacidad contributiva para satisfacer las necesidades públicas establecidas por ley.

Estos tributos son consignaciones de origen económico, siendo administrados por el aparato estatal con el fin de satisfacer las necesidades sociales de quienes habitan determinado territorio. Dentro de estos tributos, se puede observar que, las contribuciones especiales son tributos en razón de beneficios particulares o colectivos específicos que se emanan de la construcción o ejecución de una o varias obras públicas o de actividades especiales de mejoras por parte del Estado; mientras que la tasa es una determinada cantidad de dinero asignada por el ente estatal en consecuencia de un servicio dado por la entidad pública establecida, en virtud de que la persona haya empleado o requerido el servicio; y finalmente, el impuesto, que es una valorización económica o de especie (dependiendo del país) exigido por ley, y cuya administración estatal designa a fines de satisfacción social, necesidades públicas (salud, educación, entre otras).

El motivo de nuestro estudio es el origen y la causalidad de uno en particular: el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE). El ICE es un impuesto que grava la transferencia de bienes y servicios nacionales o la importación de aquellos descritos en el artículo 82 de la Ley del Régimen Tributario Interno, puesto que son bienes y servicios, en su mayoría considerados de carácter suntuario, es decir, que guardan su necesidad en una capacidad económica solvente que ostenta su adquirente. Recordemos que los impuestos se establecen acorde al beneficio que recibe el individuo, por eso, los sujetos pasivos que reciben la imposición de este tributo como contribuyente son: las personas naturales y sociedades que fabrican productos gravados; importadores de bienes gravados; y prestadores de servicios gravados, existiendo además los llamados agentes de percepción.

De todos estos sujetos pasivos, el objeto de nuestro estudio se centrará en la figura del importador de bienes gravados con este impuesto, pues la ley le da un doble papel de sujeto pasivo.

# CAPÍTULO I

## MARCO TEÓRICO

### 1. Impuestos Directos e Indirectos

Para poder comprender la participación del importador en el Impuesto a los Consumos Especiales, es importante que, se pueda identificar a este impuesto como indirecto; por ello se iniciará indicando diferencias precisas entre los impuestos directos y los impuestos indirectos.

Los impuestos directos están relacionados propiamente con lo que posee la persona, es decir, “el contribuyente establecido en la norma jurídica recibe la carga del impuesto, siendo imposible trasladarlo a una tercera persona” (Benítez Chiriboga, 2009). Como ejemplo de esto tenemos al Impuesto a la Renta (IR), Impuesto a Ingresos Extraordinarios, Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a Activos en el Exterior, Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE), entre otros.

Los impuestos indirectos, en cambio, la carga del impuesto recae sobre otros individuos, muchas veces distintos de los contribuyentes. Recaen sobre los consumidores de los productos o servicios gravados, y también sobre los productores o comerciantes que utilicen en el desarrollo de las actividades bienes gravados (Garzón Campos & Ahmed Radwan, 2018). Dentro de este grupo se incluye el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) y el Impuesto Redimible a Botellas Plásticas no Retornables.

Todo esto se relaciona con el efecto económico de transferencia o traslación que se da cuando el sujeto de derecho, es decir, aquel obligado por ley al pago del impuesto traslada a un tercero distinto (sujeto de hecho) mediante el alza del precio, la cuantía y carga del tributo, de modo que se resarce de la carga del mismo. Este efecto es económico, más no jurídico, pues se traslada la carga económica y no la obligación tributaria.

### 2. La Obligación Tributaria

En relación a las obligaciones tributarias, Meza sostiene que los ecuatorianos y extranjeros que viven en el Ecuador tenemos obligaciones tributarias con el Estado que debemos cumplir para vivir en una sociedad justa, equitativa y donde la riqueza generada se distribuya de mejor manera para el desarrollo de nuestro país. (Meza, 2013)

El Código Tributario del Ecuador en su artículo 15 expresa que: “Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”. (Código Tributario, 2021)

La obligación tributaria, consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. (Giuliani Fonrouge, Asorey, & Navarrine, Derecho Financiero, 2004). De igual manera esta obligación es percibida por Margáin como un “Vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.” misma que está conformada por cuatro pilares fundamentales: hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo y ley. (Margáin Manautou, 2014)

## **2.1 Sujetos de la obligación Tributaria**

Los sujetos son elementos subjetivos con capacidad de contraer derechos y obligaciones, cualitativos en la obligación tributaria, que respecto al enfoque serán activos o pasivos. Por principio, el Estado desempeña el papel del sujeto activo, representado por la Administración tributaria cuyo objetivo es gestionar la recaudación tributaria. Por otro lado, los sujetos pasivos de la obligación tributaria están obligados a ejecutar el cumplimiento de la misma, ya sea en calidad de responsable o contribuyente. (Alvarado Esquivel, 2000)

El artículo 64 del Código Tributario señala que es el presidente de la República quien, a través de organismos establecidos por ley, ejerce la dirección de la administración tributaria. De esta manera la Administración Tributaria puede ser: seccional, la cual sitúa el ejercicio de su responsabilidad a través de los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADS) y Consejos Provinciales; central, la cual se encarga de los tributos de jurisdicción nacional, internos como el Servicio de Rentas Internas y externos como el Servicios Nacional de Aduana del Ecuador y, la de excepción, que son las instituciones públicas a las que se les da esta calidad y que no corresponden a las anteriores. (Código Tributario, 2021)

De acuerdo con el artículo 25 del Código Tributario del Ecuador (2021), el “contribuyente será la persona natural o jurídica a quien la ley determina como encargado de la

obligación tributaria por la verificación del hecho generador”. Además, tendrán que soportar la prestación, aquellos que tienen calidad de responsables, pese a que ellos no realizan el hecho generador, entre ellos, los agentes de percepción, sobre los que la normativa tributaria describe como las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo. (Código Tributario, 2021)

De igual manera, la legislación tributaria también puntualiza, en el artículo 30 del Código Tributario, que la responsabilidad de los agentes de percepción es: “directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos y solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción”. (Código Tributario, 2021)

## **2.2 Hecho Generador**

Según Villegas, el hecho generador comprende aquellas circunstancias reales o fácticas que motivan el nacimiento de la obligación tributaria. Estos conjuntos de hechos materiales se establecen en la ley para tipificar y configurar cada tributo (Villegas H. B., 2013). De acuerdo a Sainz de Bujanda, F, el hecho generador va unido siempre al nacimiento de la obligación tributaria, esta vinculación del sujeto pasivo al activo se produce siempre a través del hecho imponible, en otras palabras, toda obligación tributaria nace de la realización de un hecho imponible. (Sainz de Bujanda, 1963)

De lo dicho anteriormente, al hecho generador se lo deduce como el fundamento o columna integrante de la obligación cuya obtención o ejecución está unida a su nacimiento, por lo tanto, funda el principio de una actividad económica. En Ecuador, el Código Tributario en su artículo 16 dispone que: “el hecho generador se entiende por el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” (Código Tributario, 2021). Este hecho imponible es una situación que origina el nacimiento de una obligación tributaria. Existen presupuestos fijados por ley para cada tributo y cada uno de ellos nace con un hecho imponible que lo origina según su propia ley. Esta situación o hecho imponible obliga ya sea a un individuo o a una empresa (conocido también como obligado tributario) a presentar y pagar un determinado tributo (ya sea un impuesto o una tasa). (Villegas H. , 1979)

### **2.3 Determinación de la Obligación Tributaria**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario la determinación de la obligación tributaria, es “el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo” (Código Tributario, 2021). De igual manera, en los artículos 91, 92 y 93 de la misma normativa se establecen las clases de determinación que pueden ser realizadas por parte de la Administración Tributaria; ya sean directa, presuntiva o mixta.

Respecto a la determinación directa, Carlos M. Giuliani Fonrouge señala:

Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él: en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. (Giuliani Fonrouge, Asorey, & Navarrine, 2004)

En concordancia con lo anterior dicho, el artículo 23 de la Ley de Régimen Tributario interno establece que:

(...) La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021)

De lo antes expuesto, la Administración Tributaria realiza esta clase de determinación tomando en cuenta los datos e información que posee, así como la información proporcionada por el sujeto pasivo o terceros.

La determinación presuntiva, en cambio, es una forma de determinación que puede realizar la Administración Tributaria en los casos en los que la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación directa, tal como lo establece el artículo 92 del Código Tributario: “Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa.”

Sobre esto Héctor Villegas expresa: “(...) cuando el fisco se ve imposibilitado de obtener los elementos ciertos necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y - en su caso - cuál es su dimensión pecuniaria (...). La determinación se practica sobre la base de indicios o presunciones discreta y razonablemente aplicados.” (Villegas H. B., 1980)

Por último y de acuerdo con el artículo 93 del Código Tributario la determinación mixta es la que “efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.”

## **2.4 Determinación del Sujeto Pasivo**

En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, se reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye. Mediante la aplicación del parámetro correspondiente, se cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y cancela dicho monto en una entidad financiera que oportunamente hubiere suscrito un convenio con la Administración. (Lozano, 2016)

No obstante, existen autores que niegan el carácter de determinación a dicha actividad liquidatoria del deudor tributario. Como el tratadista Jarach, por ejemplo, quien sostiene que la naturaleza misma de la determinación “es una actividad propia de la autoridad administrativa encargada de la tarea de establecer la obligación tributaria”; lo que, visto positivamente, significa que la determinación le corresponde únicamente a la administración con o sin colaboración externa. (Jarach, 1996)

Por otro lado, dentro de nuestra normativa se hace presente este tipo de determinación en el artículo 86 del Código Tributario, mismo que le da el nombre de declaración y lo establece de la siguiente manera:

Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo

en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. (Código Tributario, 2021)

### **3. Crédito Tributario**

#### **3.1 Definición**

Los beneficios tributarios son incentivos que se otorgan a los contribuyentes en ocasión cuyo efecto es el no pago o la disminución del valor del tributo establecido por ley. Estos incentivos buscan satisfacer o compensar las necesidades colectivas y aumentar el desarrollo económico; siendo el crédito tributario considerado como uno de ellos.

Si bien es cierto nuestra legislación no define expresamente lo que constituye crédito tributario para efectos de su aplicación en el tributo determinado, se lo puede considerar como el monto que un contribuyente ha pagado en concepto de impuestos al adquirir un producto o insumo y que puede deducirlo ante el Estado al momento de realizar una reventa, esto en lo que tiene que ver con impuestos al consumo (Mejía Salazar, 2012). Además, es un tipo de beneficio fiscal, pues funciona en relación a los prepagos que realiza el contribuyente por tributos o no tributos, pero que la ley expresamente los permite aplicar para disminuir la cuantía del tributo. Este monto específico a recuperar es un derecho que tienen los sujetos pasivos, que, si no fuere posible compensarse en las declaraciones, puede ser objeto de devolución.

Este incentivo comúnmente está ligado al Impuesto al Valor agregado, se encuentra fijado en el artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

Se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios gravados con este impuesto, siempre que tales bienes y servicios se destinen únicamente a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados con este impuesto. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021)

No obstante, podemos encontrar la presencia de crédito tributario en otros impuestos, como en el Impuesto a la Salida de Divisas, o en el Impuesto a la Rente sobre Herencias, Donaciones y Legados, tal como lo menciona el artículo 36 literal d de la LRTI:

Toda persona natural o persona jurídica residente en el Ecuador que obtenga en el extranjero incrementos patrimoniales objeto del impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones o de naturaleza análoga, podrá utilizar como crédito tributario de este impuesto, aquel que haya pagado en el exterior vinculado con el mismo hecho generador, sin que dicho crédito pueda superar el impuesto generado en el Ecuador por tales incrementos patrimoniales. En el reglamento se establecerán las normas necesarias para la aplicación de esta disposición. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021)

### **3.2 Sustento del crédito tributario**

La finalidad de la aplicación del crédito tributario es facilitar el ejercicio de la facultad recaudadora, es decir, cuando el contribuyente goza de un derecho de crédito tributario, se estimula la recaudación, pues se introduce un nuevo beneficio que motiva el aplicativo de la ley.

La normativa establece los casos excepcionales en los cuales se aplica crédito tributario respecto a los tributos. Un caso de su aplicación, como antes se indicó es en el Impuesto al Valor Agregado, sujeto a normas establecidas en el artículo 66 de la LRTI: “Se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios gravados con este impuesto, siempre que tales bienes y servicios se destinen únicamente a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados con este impuesto” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2021). Es decir, el impuesto se sustenta en base a la existencia del impuesto por ambas partes, IVA pagado en la adquisición e IVA de lo que se transfiere, es por eso, que en los casos de bienes o servicios que están gravados con tarifa cero, no se aplica crédito tributario, ya que en este caso aquel intercambio ya posee un beneficio tributario. En el caso del IVA, la existencia del crédito tributario se justifica con las facturas de adquisición o liquidaciones de compra o servicio, declaración de importación y comprobantes de retención. Por ende, quien lo aplica es el agente de percepción del impuesto, que es el contribuyente, acorde con el Art. 63 de la LRTI.

## **4. Impuesto a los Consumos Especiales**

### **4.1 Evolución Histórica del Impuesto**

Arellano, G. señala que “los impuestos especiales constituyen una de las figuras más antiguas y de las primeras en aparecer en los sistemas fiscales más lejanos en el tiempo”. Al

darse inicio a este impuesto se gravó solo a los vehículos, cigarrillos, cerveza, bebidas alcohólicas y gaseosas, después se amplió a determinados bienes suntuarios como yates, aviones, avionetas y otros, en la actualidad también grava los servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos. Este impuesto ha ido modificándose según las trayectorias de los periodos agregando importantes puntos de vista en cada grupo que compone este impuesto. Tiene como finalidad obtener una mayor recaudación por parte de la administración tributaria y, al mismo tiempo, controlar y disminuir el consumo de productos que son nocivos para la salud. (Arellano Arellano, 2012)

El Impuesto a los Consumos Especiales tiene su origen en 1989 con la creación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre del mismo año, cuyo fin principal es restringir el consumo de bienes suntuarios o dañinos para la salud.

Previo a la creación de la figura llamada “Impuesto a los Consumos Especiales” hubo tributos, con características similares desde el año 1977 que son:

- Impuesto a las Bebidas Gaseosas aprobado el 21 de octubre de 1977 mediante Decreto Supremo No. 1880.
- Ley del Sistema Impositivo de Cigarrillos, aprobada el 20 de marzo de 1979, mediante Decreto No. 3373, publicado en el Registro Oficial No. 804.
- Impuesto Selectivo al Consumo de la Cerveza, aprobado el 26 de julio de 1978, mediante Decreto Supremo No. 2660, publicado en el Registro Oficial No. 636.
- Impuestos a los Consumos Selectivos, aprobado en la Ley No. 118, del 11 de enero de 1983, publicada en el Registro Oficial No. 408. Ley de Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos Alcohólicos de Fabricación Nacional, aprobada el 29 de septiembre de 1986 y publicada en el Registro Oficial No. 532.

Desde su creación, el Impuesto a los Consumos Especiales, hasta la actualidad, ha tenido una serie de reformas, las que principalmente han estado relacionadas con la inclusión o exclusión de los bienes y servicios, objeto de imposición.

Una de las características del ICE es que es un impuesto monofásico, es decir se da en una sola etapa de comercialización y en el caso particular solo lo pagarán y declararán quienes producen o importen bienes sujetos a comercialización gravados con este impuesto; así como los prestadores de los servicios gravados.

A través de los años, la evolución del ICE ha sido trascendente para el régimen normativo estatal, debido a que existe normativa específica que otorga derechos y obliga a los contribuyentes a seguir las delimitaciones impuestas por los organismos de control y administración como la SENA y el Servicio de Rentas Internas.

#### **4.2 Objeto del impuesto**

El artículo 75 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que el propósito del Impuesto a los Consumos Especiales es gravar bienes o servicios, especialmente detallados en la ley. Este impuesto, grava la transferencia de dominio o la importación de bienes específicos, caracterizados por ser bienes suntuarios, mismos que se encuentran separados por grupos:

Grupo I: Tabaco, bebidas gaseosas; perfumes y aguas de tocador; armas de fuego, deportivas y municiones.

Grupo II: vehículos motorizados, camionetas, furgonetas, vehículos de rescate, etc.

Grupo III: Servicios de tv pagada, servicios de streaming.

Grupo IV: Cigarrillos, alcohol, cerveza industrial y artesanal.

Grupo V: Bebidas no alcohólicas y gaseosas con alto contenido de azúcar; fundas plásticas.

No obstante, la razón que impulsó la aplicación de este tributo, fue implementar un pago adicional a la adquisición de bienes nocivos para la salud, a manera de reducir el consumo o adquisición de varios de los productos señalados en el artículo 82 de la LRTI, como el cigarrillo, las bebidas alcohólicas, o de aquellos que no son necesarios para la subsistencia. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2021)

El ICE es catalogado como un impuesto indirecto, esto se refiere a que el contribuyente realiza el traslado de la liquidación del impuesto en cada eslabón de la cadena productiva incorporándolo en el precio, por lo que el adquirente final o consumidor es el que recibe la carga del tributo. El Impuesto a los Consumos Especiales que se recauda proveniente de los bienes importados, se denomina ICE de importaciones.

#### **4.3 Hecho Generador**

El Reglamento de la LRTI en su título III sobre la aplicación del Impuesto a los Consumos Especiales, señala a la transferencia como su hecho generador. Esta transferencia puede ser a título oneroso o gratuito, de los bienes y servicios gravados con el impuesto en su

presentación o prestación al consumidor final, de acuerdo a lo dispuesto en el reglamento. Sobre los bienes importados en específico, señala que el hecho generador será su desaduanización.

No obstante, el artículo 53 de la LRTI señala las diferentes acepciones de transferencia consideradas para efectos del Impuesto al Valor Agregado, para efectos análogos con el Impuesto a los Consumos Especiales se tomarán en cuenta las tres acepciones:

1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones que pacten las partes.
2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,
3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021)

Por otro lado, la desaduanización es el proceso que se realiza sobre una mercancía a fin de nacionalizarse ante el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE). Cabe recalcar que la Aduana es la entidad encargada directamente de tomar todas las medidas necesarias para la desaduanización de las mercaderías, asimismo, cuando la mercancía está siendo importada se debe cumplir con ciertos requisitos que lo solicita el SENAE, para que se nacionalice y pueda salir de la aduana sin ningún inconveniente. ( Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, 2022)

#### **4.4 Sujetos del Impuesto**

El sujeto activo de este impuesto es el Estado el cual será administrado por el Servicio de Rentas Internas (SRI), tal como lo establece el artículo 79 de la Ley de Régimen Tributario Interno; por otro lado, el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE) será quien administre y realice la recaudación del impuesto respecto a los bienes importados.

De igual manera, la normativa establece quienes son los sujetos pasivos que serán afectados por este impuesto. El Impuesto a los Consumos Especiales está vinculado jurídicamente a los fabricantes e importadores, respecto a los bienes nacionales y bienes importados respectivamente, y a los prestadores de servicios, no obstante, al ser un impuesto indirecto recae la carga del tributo a los consumidores de dichos bienes y servicios sujetos.

El artículo 80 de la LRTI, señala quienes actúan en calidad de contribuyentes:

a. Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto que conforme a esta Ley están llamados a soportar la carga del mismo; b. Quienes realicen importaciones de bienes gravados con este impuesto que conforme a esta Ley están llamados a soportar la carga del mismo; y, c. Quienes presten servicios gravados con este impuesto que conforme a esta Ley están llamados a soportar la carga del mismo.

Así como quienes realizan el papel de agentes de percepción:

a. Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados; b. Quienes realicen importaciones de bienes gravados; c. Quienes presten servicios gravados; y, d. Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sociedades que comercialicen productos al por mayor o menor y que para facilitar el traslado de la mercadería distribuyan fundas plásticas. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021)

#### **4.5 Base imponible**

La Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 76 indica que la base imponible de los productos que se encuentran sujetos al ICE, ya sean de producción nacional o importados, se determinará con base en el precio de venta al público del fabricante o importador menos el IVA e ICE o con base en los precios referenciales que para el efecto haya establecido anualmente el director general del Servicio de Rentas Internas (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021)

Asimismo, nos indica que a la base imponible se le aplicarán las tarifas ad-valorem al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, lo cual deberá ser notificado por los fabricantes o importadores al Servicio de Rentas Internas, quienes indicarán la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos.

#### **4.5.1 Precio ex fábrica**

De acuerdo con la resolución NAC-DGERCGC16-00000469 emitida por el Servicio de Rentas Internas en el Suplemento del Registro Oficial 982 del 29 de diciembre del 2016, el precio ex fábrica comprende lo siguiente:

1. El costo de producción de los bienes.
2. Los demás rubros que constituyan parte de los costos y gastos totales, tales como los gastos de distribución y comercialización, venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado, con excepción del propio impuesto a los consumos especiales, impuesto a la renta y participación de trabajadores en utilidades de la empresa y;
3. La utilidad marginada de la empresa, entendiéndose como tal a la utilidad obtenida después del impuesto a la renta y participación a trabajadores. (Servicio de Rentas Interna, 2016)

#### **4.5.2 Precio ex aduana**

De conformidad con el numeral 3 del artículo innumerado del artículo 76 de la LRTI, el precio ex aduana es el valor que se obtiene de la suma de las tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias recaudadas por la autoridad aduanera competente al momento de desaduanizar los productos importados. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021)

#### **4.5.3 Precio de venta al público sugerido**

Es el que el fabricante, importador del bien o el prestador del servicio, sugiera como el precio de venta que debería pagar el consumidor final por la adquisición al detal en el mercado de cualquiera de los bienes o por la contratación de servicios gravados con este impuesto en su presentación final, tal como lo dispone el numeral 1 del artículo innumerado del artículo 76 de la LRTI. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2021)

El PVP sugerido por los fabricantes de bienes nacionales, e importadores de bienes y de los prestadores de servicios gravados con el impuesto, no podrá ser menor al resultado de incrementar al precio de venta del fabricante o del prestador del servicio menos IVA y menos ICE o precio ex aduana, el 30% de margen mínimo de comercialización. En caso de no existir PVP sugerido o referencial para bienes importados o fabricados, se deberán realizar los siguientes cálculos a efectos de obtener la base imponible:

- a) Se calculará el ICE inicialmente en base al precio de venta del fabricante menos el IVA y el ICE o precio ex aduana, más el 30% de margen mínimo de comercialización;
- b) Al precio de venta del fabricante menos el IVA y el ICE o ex aduana, se sumará el ICE calculado en las condiciones del literal anterior, así como el IVA correspondiente; y,
- c) En caso de que el precio así obtenido conlleve a una tarifa más alta del impuesto, se deberán recalcular tanto el ICE como el IVA, hasta que dicho resultado no conlleve a una tarifa del ICE más alta.

La obtención de esta base imponible, así como el ICE, no le exime al sujeto pasivo de la obligación de presentar la información de precios de venta al público sugerido, así como de la obligación y responsabilidad de aplicar correctamente la normativa y realizar los pagos de los impuestos.

## CAPITULO II

### EL ICE DESDE LA MIRADA DEL IMPORTADOR

#### 1. Evolución del Sujeto Pasivo Importador en la Ley de Régimen Tributario Interno

Con el Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre del año 1989 salió a la luz la primera expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), misma que en su artículo 76 expresaba:

Art. 76.- Son sujetos pasivos del ICE:

1. Quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto.

Posteriormente, en el año 2019 se realizó una reforma a la LRTI en el suplemento No. 111 del Registro Oficial del 31 de diciembre del mismo año en virtud de la expedición de la Ley de Progresividad y Simplificación Tributaria, reforma que en su artículo 33 sustituye el artículo 80 de la mencionada ley, incluyendo la figura del agente de percepción, así:

Art. 80.- Sujetos pasivos. - Son sujetos pasivos del ICE:

1. En calidad de contribuyentes:
  - a. Quienes realicen importaciones de bienes gravados con este impuesto que conforme a esta Ley estén llamados a soportar la carga del mismo;
2. En calidad de agentes de percepción:
  - b. Quienes realicen importaciones de bienes gravados.

#### 2. Contribuyente del ICE y Agente de percepción

Cabe mencionar que es necesario tomar en cuenta los tipos de sujeto pasivo sobre los cuales puede verse implicado el importador, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

<b>Contribuyente ICE</b>	<b>Agente de percepción</b>
- El contribuyente debe soportar la carga del tributo, es designado por ley como deudor tributario de entre los sujetos que participan en los	- Son agentes de percepción las personas naturales y sociedades que habitualmente efectúen la transferencia de bienes, realizan

<p>actos o hechos que constituyen al aspecto material del hecho generador, prescribiendo también la ley que la ocurrencia del hecho generador es condición necesaria y suficiente para adquirir tal calidad de deudor.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El contribuyente es la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, esta verificación alude a los sujetos que realizan los hechos o actos que integran el aspecto material del hecho generador.</li> </ul>	<p>importaciones por cuenta propia o ajena o presten servicios gravados;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- En lo que corresponde a la operación de “percibir”, se trata de la percepción del importe del tributo, es decir, la transferencia de dinero. Por eso, el presupuesto de hecho de la responsabilidad del agente de percepción es siempre una transferencia de una suma de dinero del contribuyente hacia el agente.</li> <li>- El agente de percepción es un sujeto pasivo de deberes formales, pero tiene la responsabilidad directa frente a los tributos cobrados, conforme lo establece el Art. 30 del Código Tributario</li> </ul>
---	--

## 2.1 Deberes del contribuyente del ICE

La Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000005 del Servicio de Rentas Internas publicada en el año 2019 establece las normas y procedimiento para la declaración y pago del Impuesto a los Consumos Especiales, en el caso de importadores:

1. Pago previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduana correspondiente.
2. Presentar ante el Servicio de Rentas Internas una declaración mensual por todas aquellas importaciones gravadas con este impuesto, realizadas durante el mes calendario inmediato anterior.
3. Si la declaración de ICE se presente fuera del plazo correspondiente, se considerarán intereses desde el día siguiente de la fecha máxima de presentación. (Servicio de Rentas Internas, 2019)

Así mismo, el Reglamento a la LRTI en sus artículos 204 y 205 expresan los siguientes deberes formales:

4. Los agentes de percepción del impuesto a los consumos especiales, remitirán un informe acerca de su actividad en los medios, forma, plazo y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general.
5. Los sujetos pasivos de este impuesto tienen la obligación de proporcionar información relativa a compras, producción o ventas que permitan establecer la base imponible de los contribuyentes sujetos al impuesto, al Servicio de Rentas Interna.
6. Los sujetos pasivos tienen la obligación de mantener durante el plazo máximo de prescripción de la obligación tributaria establecido en el Código Tributario la información, registros de ingresos, salidas e inventarios de materias primas, productos en proceso y productos terminados, informes de producción, información sobre ingresos, costos y gastos. (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2021)

### **3. Declaración, Liquidación y Pago del ICE en Importaciones**

Como antecedente principal tenemos el Suplemento del Registro Oficial No. 385 del 28 de febrero de 1990 aprobado mediante Decreto Ejecutivo 1287, donde se expidió el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a los Consumos Especiales y para el Control al Consumo de Productos Alcohólicos, mismo que en el segundo inciso del artículo 2 establecía:

Art. 2.- Obligados a declarar. - En el caso de las personas naturales y las sociedades importadoras de bienes gravados con este impuesto, la declaración del ICE se hará en la Declaración de Importación según los procedimientos que establezca el Ministerio de Finanzas y Crédito Público; el pago del gravamen se efectuará, previa la desaduanización de la mercadería.

Posteriormente, el reglamento de 1990 fue derogado por el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario expedido mediante el Segundo Suplemento del Registro Oficial N. 601 del 30 de diciembre de 1994 y aprobado mediante Decreto Ejecutivo 2411; mismo que nos señala en el segundo inciso de su artículo 190 lo siguiente:

Art. 190.- Obligación de declarar y pagar. - En el caso de las personas naturales y las sociedades importadoras de bienes gravados con este impuesto, la liquidación del ICE se hará en la Declaración correspondiente; el pago del gravamen se efectuará, previa la desaduanización de la mercadería.

A su vez, el reglamento de 1994 fue derogado por una versión posterior del mismo, expedida mediante el Suplemento del Registro Oficial N. 484 del 31 de diciembre de 2001 y aprobada mediante Decreto Ejecutivo 2411; donde se nos señala en el segundo inciso de su artículo 163 lo siguiente:

Art. 163.- Obligación de declarar y pagar. - En el caso de las personas naturales y las sociedades importadoras de bienes gravados con este impuesto, se liquidará el ICE en el Documento Único de Importación; el pago del tributo se efectuará en una institución autorizada para recaudar impuestos, previa la desaduanización.

Con el suplemento del Registro Oficial No. 337 del 15 de mayo del 2008 se expidió una nueva versión del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, mismo que en el segundo numeral de su artículo 185 incluía un nuevo deber formal para los importadores, así:

Art. 185.- Obligación de declarar y pagar.- 2. Importadores de bienes gravados.

En el caso de las personas naturales y las sociedades importadoras de bienes gravados con este impuesto, se liquidará el ICE en el documento de importación correspondiente. El pago del tributo se efectuará en una institución autorizada para recaudar impuestos, previa la desaduanización. Si el valor pagado por el Impuesto a los Consumos Especiales al momento de la desaduanización de los bienes es menor al que corresponda, el importador está obligado a:

- a) Reliquidar el valor del impuesto, en virtud de la correcta aplicación de la normativa vigente, tomando como pago previo, el valor liquidado y pagado al momento de la desaduanización; y,
- b) Pagar el valor de la reliquidación del impuesto y de los intereses que correspondan, mismos que deberán ser calculados desde la fecha en la cual se calculó y pagó el ICE para efectos de la desaduanización.

El Reglamento del 2008 fue derogado por el actual Reglamento (2010) que en su artículo 202 mantiene la reliquidación del ICE, es decir, que en el caso de las personas naturales y las sociedades importadoras de bienes gravados con este impuesto (...) si el valor pagado por el Impuesto a los Consumos Especiales al momento de la desaduanización de los bienes es menor al que corresponda, el importador está obligado a:

d) Reliquidar el valor del impuesto, en virtud de la correcta aplicación de la normativa vigente, tomando como pago previo, el valor liquidado y pagado al momento de la desaduanización; y,

e) Pagar el valor de la reliquidación del impuesto y de los intereses cuando correspondan en el formulario que para el efecto ha dispuesto el Servicio de Rentas Internas.

E indica que esta declaración será mensual y acumulativa por todas aquellas importaciones gravadas con el ICE realizadas durante el mes calendario inmediato anterior únicamente por aquellos meses en los cuales se hayan efectuado importaciones y será presentada en las mismas fechas de vencimiento indicadas en este reglamento. Los intereses serán calculados desde la fecha máxima de presentación del formulario correspondiente en caso de que se presente fuera del plazo correspondiente. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2021)

De acuerdo con el art. 3 de la resolución NAC-DGERCGC18-00000073 emitida por el Servicio de Rentas Internas y publicada en el suplemento del Registro Oficial N. 202 del 6 de marzo del 2018, y reformado por el art. 1 de la resolución NAC-DGERCGC21-00000020 publicada en el Registro Oficial N. 432 del 15 de abril del 2021; en el caso de importaciones, la liquidación del ICE se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduana correspondiente, observando para el efecto las disposiciones del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador SENA E.

Adicionalmente, las personas y/o sociedades que realicen importaciones de bienes gravados con el ICE deberán presentar ante el Servicio de Rentas Internas una declaración de acuerdo a la periodicidad y plazos previstos en la normativa aplicable, por todas aquellas operaciones realizadas durante el mes calendario inmediato anterior y gravadas con este impuesto mediante el Formulario 105 de Declaración del Impuesto a los Consumos Especiales, en las mismas fechas de vencimiento indicadas en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y solo por aquellos meses en los cuales exista un valor a pagar por concepto de reliquidación del impuesto, en relación al valor de ICE pagado en la aduana, utilizando el código de impuesto correspondiente. (Servicio de Rentas Internas, 2018)

De conformidad con el literal d del primer numeral del artículo 96 del Código Tributario son deberes formales de los contribuyentes o responsables: "... Presentar las declaraciones que correspondan" (Código Tributario, 2021). Por lo tanto, es deber del importador, en nuestro caso de estudio, que realice la declaración por las operaciones realizadas a través del formulario 105.

#### **4. Fenómeno del doble importador**

A la luz de los cambios ocasionados por las reformas tributarias del año 2019, se desarrolló una problemática que afecta al importador, en primer lugar, como contribuyente, y por otro lado dándole un papel como agente de percepción, sin haber cambiado el hecho generador.

La reliquidación del Impuesto, como bien lo indica el artículo 202 numeral 2 articulado a) “Si el valor pagado por el Impuesto a los Consumos Especiales al momento de la desaduanización de los bienes es menor al que corresponda, el importador está obligado a reliquidar el valor del impuesto, en virtud de la correcta aplicación de la normativa vigente, tomando como pago previo, el valor liquidado y pagado al momento de la desaduanización...” de modo que se encuentra presente en el Reglamento antes de la reforma a la ley. (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2021)

Cabe recordar que previo a que la Ley de Régimen Tributario Interno introdujera como agente de percepción al importador, la reliquidación que hace el importador ya se encontraba establecida en el Reglamento de la ley. De esta manera, el importador paga el ICE en función del precio ex-aduana más el 30% del margen de comercialización y posteriormente, al transferir los productos importados realiza la facturación en función del precio de comercialización más el margen de comercialización; es decir, en primer momento el pago se realiza en la liquidación de la desaduanización, pero cuando el importador comercializa su producto, éste calcula el ICE del objeto que se vende, más el 30% del margen de comercialización.

En concordancia con lo antes dicho, en el artículo 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece la facturación de este impuesto, indicando que: Los sujetos pasivos que actúen como agentes de percepción tendrán la obligación de hacer constar en las facturas de venta, por separado, el valor total de las ventas y el impuesto a los consumos especiales.

Por otro lado, la existencia del crédito tributario en el ICE es aquello que respalda la teoría del doble papel del importador, puesto que es el caso de que cuando el importador actúa como agente de percepción, que podemos evidenciar la acción de compensación que surge entre el ICE de adquisición que paga el importador en la desaduanización, y el ICE de percepción que recauda al momento de la venta del producto que grava ICE. El legislador ha demostrado su intención en crear la dualidad de esta figura con el propósito de incentivar el pago de los tributos a través del beneficio tributario que ofrece la compensación que se produce por el ICE

de adquisición menos el ICE de percepción, evidenciando una vez más la existencia de un crédito tributario fáctico. Así mismo podemos comparar el fenómeno del crédito tributario en el IVA, con la posible existencia del crédito tributario en el pago del ICE que involucra al importador.

Recordemos que, el fundamento de la compensación se halla en la necesidad de evitar un doble pago, ya que, si dos personas son recíprocamente deudoras y acreedoras, carece de sentido que una parte reclame el cumplimiento de la obligación y simultáneamente se vea obligada a pagar a la otra. Así mismo podemos comparar el fenómeno del crédito tributario en el IVA, con la posible existencia del crédito tributario en el ICE. (Rodríguez Grez, 2010)

Como hemos visto, este crédito tributario de carácter factico, forma parte de los beneficios tributarios, mismos que son definidos por Rezzoagli como “aquellos preceptos legales creados por el legislador que, persiguiendo finalidades promocionales dignas de protección por normas constitucionales, perfeccionan normas tributarias incompletas adaptándolas a las circunstancias político-económicas y sociales del momento”. (Rezzoagli, 2006)

## CONCLUSIONES

- Durante el cálculo del Impuesto, el importador se ve notablemente afectado en virtud de que el precio con el cual comercializa su mercancía incluye la utilidad que obtiene, utilidad que no se encontraba contemplada en un primer momento durante la desaduanización. Por lo tanto, esto ocasiona desigualdad en el cálculo de la reliquidación, ya que en este caso el crédito tributario obtenido no sigue las mismas reglas que se aplican en casos análogos, puesto que con su aplicación se aumenta el valor de lo obtenido en la venta (por el de comercialización) y en consecuencia aumenta el valor del ICE facturado
- La existencia del crédito tributario fáctico en el Impuesto a los Consumos Especiales respalda la teoría del doble papel del importador debido a que cuando actúa como agente de percepción se evidencia una especie de compensación entre el ICE de adquisición pagado al momento del despacho en aduana y el ICE de percepción recaudado al momento de la comercialización de los bienes gravados con este impuesto.

El espíritu de la norma, prevé la existencia del crédito tributario en la liquidación del ICE a modo de incentivo tributario.

## **RECOMENDACIONES**

Que, la Ley de Régimen Tributario Interno establezca la reliquidación que realiza el importador de bienes gravados con ICE en base al contenido del artículo 202 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y el crédito tributario del ICE de adquisición pagado al momento del despacho en aduana.

## BIBLIOGRAFÍA

- Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. (2022). *Portal Unico de Tramites Ciudadanos*. Obtenido de <https://www.gob.ec/senae/tramites/autorizacion-desaduanamiento-directo-mercancia-importacion>
- Alvarado Esquivel, M. (2000). *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*. Mexico: Porrúa.
- Arellano Arellano, G. (2012). *La Normativa legal del ICE y su incidencia en los gastos fiscales indirectos de los sujetos pasivos del SRI Ambato*. Ambato: Universidad Técnica de Ambato.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2021). Código Tributario. Registro Oficial No. 38. Tercer Suplemento del Registro Oficial 587, 29-XI-2021.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2021). Código Tributario. Ecuador: Registro Oficial No. 38. Tercer Suplemento del Registro Oficial 587, 29-XI-2021.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2021). Ley de Régimen Tributario Interno. Quito, Ecuador: Registro Oficial No. 463. Tercer Suplemento del Registro Oficial 587-3S, 29-XI-2021.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2021). Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Quito: Registro Oficial No. 209. Suplemento del Registro Oficial No. 438, 23-IV-2021.
- Benítez Chiriboga, M. (2009). *Manual Tributario*. Obtenido de <https://fliphtml5.com/xuiu/luhp/basic>
- Garzón Campos, M. A., & Ahmed Radwan, A. (enero - marzo de 2018). El sistema tributario y su impacto en la Economía Popular y Solidaria en el Ecuador. *Revista UNIANDÉS Episteme*.
- Giuliani Fonrouge, C. M., Asorey, R. O., & Navarrine, S. C. (2004). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía.
- Jarach, D. (1996). Finanzas públicas y derecho tributario. Estudios de derecho tributario. Buenos Aires: Cima.
- Lozano, J. L. (2016). *Determinación de la obligación tributaria: el problema de la transversalidad de la determinación de la obligación en las relaciones jurídicas públicas y privadas*. Lima: Revista lex.
- Margáin Manautou, E. (2014). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México, México: Porrúa.

- Mejía Salazar, A. R. (2012). *Derecho Tributario*. Quito: CEP.
- Meza, C. (2013). *Mi guía Tributaria #5 Personas Naturales Obligadas a llevar Contabilidad*. Quito: Sesos Creaciones Visual.
- Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. (14 de mayo de 2008). *Registro Oficial Suplemento 336*. Quito, Ecuador.
- Rezzoagli, L. (2006). *Beneficios tributarios y derechos adquiridos*. Mexico D. F: Cárdenas Velazco Editores S.A.
- Rodríguez Grez, P. (2010). *Extinción convencional de las obligaciones*. Santiago: Edit. Jurídica de Chile.
- Sainz de Bujanda, F. (1963). *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. España: Instituto de Estudios Políticos.
- Servicio de Rentas Interna. (29 de diciembre de 2016). Resolución NAC-DGERCGC16-00000469. Quito, Ecuador.
- Servicio de Rentas Internas. (6 de marzo de 2018). Resolución Nacional-DGERCGC18-00000073 . Ecuador.
- Servicio de Rentas Internas. (7 de febrero de 2019). Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000005. Quito, Ecuador.
- Villegas, H. (1979). *Tributos*. Sao Paulo: Norma.
- Villegas, H. B. (1980). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aries: Depalma.
- Villegas, H. B. (2013). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.



**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

Nosotros, **Bustamante Romero Carlos Daniel** con C.C.: #0951144153 y **Zambrano Hermenejildo Priscila Margarita**, con C.C.: #2450085150 autores del trabajo de titulación: **Reliquidación y el doble papel del Importador en el Impuesto a los Consumos Especiales** 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.- Declaramos 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.- Autorizamos 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 del 2022

**Bustamante Romero Carlos Daniel**  
C.I.: 0951144153

**Zambrano Hermenejildo Priscila  
Margarita**  
C.I.: 2450085150



Presidencia  
de la República  
del Ecuador



Plan Nacional  
de Ciencia, Tecnología,  
Innovación y Saberes



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

## REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

### FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

<b>TÍTULO Y SUBTÍTULO:</b>	Reliquidación y el doble papel del importador en el impuesto a los consumos especiales.		
<b>AUTOR(ES)</b>	Bustamante Romero Carlos Daniel; Zambrano Hermenejildo Priscila Margarita		
<b>REVISOR(ES)/TUTOR(ES)</b>	Ab. Corina Elena Navarrete Luque		
<b>INSTITUCIÓN:</b>	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
<b>FACULTAD:</b>	Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas		
<b>CARRERA:</b>	Derecho		
<b>TÍTULO OBTENIDO:</b>	Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador		
<b>FECHA DE PUBLICACIÓN:</b>	20 de febrero del 2022	<b>No. DE PÁGINAS:</b>	25
<b>ÁREAS TEMÁTICAS:</b>	Derecho Tributario.		
<b>PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:</b>	Reliquidación, Importador, Contribuyente, Agente de Percepción, Crédito Tributario y Pago.		
<b>RESUMEN/ABSTRACT:</b>	<p>Con la expedición de la Ley de Progresividad y Simplificación Tributaria, el 30 de diciembre del 2019, y con ello la reforma del artículo 80 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la figura del importador de bienes gravados con el Impuesto a los consumos especiales (ICE) se ve inmerso por la asignación de un doble papel que anteriormente no poseía, en primer lugar como contribuyente en virtud de la importación que realiza, y segundo como agente de percepción cuando procede a comercializar su producto; que provoca una reliquidación del pago del tributo por parte de este sujeto pasivo de la obligación tributaria, que sí contemplaba desde hace tiempo atrás el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. En definitiva, todo esto supone que el importador realiza una doble declaración, lo cual, en la práctica, tiene el efecto de la presencia de una especie de crédito tributario no reconocido en ley.</p>		
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
<b>CONTACTO CON AUTOR/ES:</b>	<b>Teléfonos:</b> <b>Carlos Bustamante Romero:</b> +593-988609165 <b>Priscila Zambrano Hermenejildo</b> +593-992950339	<b>E-mail:</b> <b>Carlos Bustamante Romero:</b> carlosbustamantero@gmail.com <b>Priscila Zambrano Hermenejildo:</b> pmzambranoh@hotmail.com	
<b>CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):</b>	<b>Nombre: Reynoso Gaute, Maritza Ginette</b> <b>Teléfono: +593-4-3804600</b> <b>E-mail: maritza.reynoso@cu.ucsg.edu.ec</b>		
<b>SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA</b>			
<b>Nº. DE REGISTRO (en base a datos):</b>			
<b>Nº. DE CLASIFICACIÓN:</b>			
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>			