

Análisis de las Reformas Tributarias en el período 2007 - 2012

Néstor Villacreses*

Ana Oña*

Silvia Rea*

Contenido

1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. LAS REFORMAS TRIBUTARIAS	2
3. METODOLOGÍA	7
4. ANÁLISIS DE RESULTADOS	10
5. REFLEXIONES FINALES	10
6. REFERENCIAS	11

Los artículos presentados son de responsabilidad exclusiva de sus autores y no necesariamente representan la posición oficial del CEF – SRI.

* Investigadores del Centro de Estudios Fiscales.

1. INTRODUCCIÓN

En el Ecuador, durante los últimos años muchos cambios se han dado, los mismos que en su gran mayoría han sido instrumentados con reformas legales. Entre las más importantes -y tal vez las más polémicas- están las reformas tributarias, debido a que dan cabida a opiniones de todos los sectores de la población quienes en su generalidad son adversas a éstas. El rechazo a las reformas tributarias per-se ha sido consecuencia por un lado de la construcción del imaginario común a través del discurso y la

práctica histórica de que 'los impuestos son una carga para los pobres' (Paz y Miño, 2015). Esta construcción responde en gran medida a la memoria colectiva de décadas anteriores en que las reformas (principalmente tributarias) traía consigo una afectación fuerte a la población, usualmente denominada como "paquetazo". Por otro lado, desde una perspectiva de eficiencia económica, también responde a tintes neoclásicos y liberales en que la minimización de impuestos es lo mejor para la economía, en detrimento del enfoque redistributivo.

Sin embargo, la experiencia internacional muestra que países con un sistema tributario fuerte (Dinamarca, Bélgica y Suecia, por ejemplo) son quienes muestran un desarrollo similar al que en el Ecuador se desea alcanzar (con equidad e igualdad de oportunidades).

Esta nota de reflexión tiene como objetivo aportar a la construcción de la ciudadanía tributaria mediante insumos que permitan realizar un análisis más detallado, mismos que muestren el amplio potencial de los impuestos en materia económica y social.

Para tal efecto, se aborda las reformas realizadas en materia tributaria y mostrando su impacto en la recaudación.

2. LAS REFORMAS TRIBUTARIAS

Las reformas tributarias que en el Ecuador durante el período 2007-2012, han producido cambios significativos en la economía ecuatoriana, ya que, por un lado, como lo señala el artículo 300 de la Constitución, obedecen a una nueva visión del sistema económico en general, donde "El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroacti-

vidad, equidad, transparencia, y suficiencia recaudatoria (...)" con énfasis en la redistribución de la riqueza, y por el otro lado, en el mismo artículo se apunta a "(...) estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables" mejorar la competitividad de las empresas en el país, integrando así tanto objetivos de justicia social como de eficiencia económica.

Bajo este contexto, los objetivos perseguidos por los cambios normativos lejos de ser meramente recaudatorios, también buscan corregir inequidades, cambiar cierto tipo de comportamientos en los agentes económicos¹ e incluso dotar a los gobiernos sub-nacionales de mayores ingresos propios.

En este sentido, se debe tomar en cuenta que la carga impositiva no solamente crece porque aumenten los impuestos o las tasas marginales impositivas sino, también puede crecer debido a que mejora el cumplimiento del contribuyente, el nivel de gestión y control de la administración tributaria, las medidas anti-

¹ De los cambios de comportamiento se puede anotar, por ejemplo, la reducción en el consumo de ciertos bienes nocivos para la salud o la mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

elusión o una combinación de estos factores.

Por lo anterior, es importante mencionar que las reformas tributarias no necesariamente buscaban crear impuestos o aumentar la recaudación. En algunos casos, las reformas eliminaron impuestos o mermaron la recaudación por la aprobación de incentivos tributarios, como: regulación de supuestos de no sujeción, introducción de exoneraciones objetivas y/o subjetivas, aprobación de tarifas y tipos impositivos reducidos, o deducciones en cuota, entre otros beneficios fiscales.

De acuerdo con Carrasco et al (2012), los cambios legales realizados en el período 2007-2012 han tenido un total de 9 reformas con 176 cambios normativos los cuales, desde una óptica recaudatoria, han tenido como resultado no sólo aspectos positivos, sino también negativos y neutros, mismos que se han basado en los principios constitucionales ya mencionados.

A continuación se presenta un breve resumen del abordaje que realiza Carrasco et al (2012) sobre las reformas realizadas en el periodo 2007 - 2012².

² Para mayor detalle revisar Carrasco et al (2012), cap 8.

a. LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria marcó un hito en el proceso de reforma tributaria emprendido por el país desde el año 2007, y se enmarcaron mecanismos para evitar la elusión fiscal los mismos que han dejado de utilizarse por la mayoría de quienes lo hacían, fortaleciendo con ello la generalidad impositiva.

Las reformas en el impuesto a la renta de persona naturales y la creación del impuesto a la salida de divisas (ISD) hicieron énfasis en la recaudación directa y progresiva. El ISD ha permitido incrementar la información disponible sobre flujos de divisas³.

Los principales cambios en el Impuesto a la Renta fueron: la inclusión de dos nuevos rangos, 30 y 35% en la tarifa para personas naturales, el incremento de la tarifa de herencias, legados y donaciones; y el establecimiento del anticipo mínimo.

Sin embargo, también se crearon grandes beneficios tributarios como las exoneraciones de la décimo tercera y décimo cuarta remuneración.

³ Que ha servido como insumo para la toma de medidas en la construcción del modelo económico de desarrollo endógeno.

nes, de las asignaciones y estipendios en becas estudiantiles, de los rendimientos de depósito a plazo fijo y la inclusión de la deducción por gastos personales, deducción por el incremento de empleados y por la contratación de personas con discapacidades.

Referente al impuesto a los consumos especiales (ICE) se incrementaron tarifas a bienes que resultan nocivos para la salud pública como el tabaco y las bebidas de alto contenido alcohólico. Adicionalmente, se incrementaron las tarifas de ICE para bienes que excedan ciertos valores en vehículos, aviones, avionetas y helicópteros; y, se incorporaron al gravamen bienes de tipo suntuario como perfumes, videojuegos, armas de fuego, focos incandescentes, servicios de TV pagada, juegos de azar y servicios de clubes sociales que superen los 1.500 dólares.

Del otro lado, se exoneraron del ICE ciertos productos de exportación, se redujo la tarifa ICE para cerveza de 30,90% a 30% y en bebidas gaseosas a 10%; también se eliminó el ICE a la telefonía celular y fija, los cuales suponen un considerable impacto negativo en la recaudación de este impuesto.

Referente al IVA se implementó la tarifa 0% de IVA a las adquisiciones

del sector público, para las lámparas fluorescentes, para la medicina prepagada y la fabricación de medicamentos, y los seguros y reaseguros de salud y vida.

b. LEY REFORMATIVA E INTERPRETATIVA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, CÓDIGO TRIBUTARIO, A LA LEY REFORMATIVA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA

Esta reforma tuvo como finalidad incentivar la actividad productiva. Dentro de los cambios más relevantes, en el IVA, se incluyó la tarifa de 0% para vehículos híbridos, aeronaves destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios. En el caso del ICE se procedió a gravar a las bebidas alcohólicas mientras se exoneraron de su cobro a las armas de fuego, los focos incandescentes utilizados como insumo en la industria automotriz, y se amplió el rango en el caso de ICE a los vehículos.

En cuanto al ISD se incluyeron exoneraciones como transferencias, traslados, envíos o retiros de divisas en cumplimiento de leyes, por pagos de estudios al exterior, pagos por servicios de salud, avances de efectivo y retiros realizados hasta una fracción desgravada.

c. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ECUADOR

Sin duda, la constitución del 2008 estableció un eje normativo y principios fundamentales para la política tributaria, la misma que fue alineada al Plan Nacional de Desarrollo 2007-2010. Entre los cambios constitucionales de trascendencia se destaca la sustitución de los principios de igualdad y proporcionalidad por los principios de equidad y progresividad.

d. LEY REFORMATORIA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA (RO 497 - S)

Este cambio tuvo como principal objetivo el fortalecimiento del sector productivo, mediante las reformas relacionadas a la reinversión y rebajas en el anticipo del impuesto a la renta. Dichas reformas se consideraron neutrales en cuanto a su afectación a la recaudación tributaria (Carrasco et al, 2012).

Concretamente, se redujo la tarifa del impuesto a la renta en caso de que exista reinversión de utilidades para las instituciones financieras privadas, cooperativas de ahorro y crédito, siempre y cuando lo destinen a créditos productivos.

Otros cambios a destacar, son aquellos concernientes al ISD, donde se eliminaron las exoneraciones de este impuesto y se incrementó la tarifa del 0.5% al 1%. Además, en caso de drásticas disminuciones de ingresos por causas no previsibles se incluyó la posibilidad de solicitar exoneración del anticipo de Impuesto a la Renta. Finalmente, se incluyó la tarifa 0% para bienes introducidos por couriers.

e. REFORMA A LA LEY ORGÁNICA DE EMPRESAS PÚBLICAS

Esta reforma estableció que las empresas públicas tengan las mismas consideraciones que los demás entes públicos, exonerándose sus ingresos de impuesto a la renta y permitiéndose la devolución del IVA.

f. LEY REFORMATORIA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA (RO 094 - S)

Este cambio obedeció a efectos redistributivos y positivos en la recaudación directa. Con la reforma se eliminó la tarifa 0% de IVA para periódicos y revistas, para aeronaves destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; y, se limitó la tarifa 0% únicamente

para los servicios prestados por artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano.

En el Impuesto a la Renta, se eliminó la exoneración de dividendos distribuidos a personas naturales residentes en el Ecuador, y se realizaron modificaciones al anticipo de impuesto a la renta. Adicionalmente, se incluyeron limitaciones en el uso de gastos indirectos asignados desde el exterior a domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas.

Mientras tanto, el ISD incrementó su tarifa de 1% a 2% y se otorgó crédito tributario para el pago de IR, al ISD generado en importación de materias primas, insumos y bienes de capital introducidos con arancel 0%. Además se agregó la no sujeciones al ISD, a giros y transferencias efectuadas por entidades públicas y organismos internacionales.

g. LEY REFORMATORIA A LA LEY DE HIDROCARBUROS Y A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Esta ley buscaba regular a la actividad petrolera e incorporó cambios para la adaptación del ámbito tributario a la nueva modalidad de contratos de prestación de servicios

petroleros, además de algunas medidas anti-elusión.

h. REFORMA AL CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN

Esta reforma tenía como objetivo otorgar beneficios fiscales al sector productivo, fomentar el uso de tecnologías amigables con el medio ambiente, apoyar a los sectores económicos estratégicos e incentivar la creación de empleo y la inversión productiva.

En el Impuesto a la Renta se crearon varias exoneraciones, deducciones y reducciones. Entre los principales cambios se indica la exoneración del IR a ingresos de fideicomisos mercantiles, compensación económica por salario digno, deducciones por contratación en zonas deprimidas económicamente y uso de producción más limpia, reducciones generales para sociedades en la tarifa de IR y de 10 puntos porcentuales para el caso de operadoras y administradores de ZEDE (zonas especiales de desarrollo económico). Mientras que, se estableció la tarifa 0% de IVA en los bienes introducidos al país para el caso de operadoras y administradores de ZEDE. En tanto, las inversiones previstas en el COPCI se encontraban exoneradas

del ISD en pagos de capital e intereses.

i. REFORMA A LA LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

Esta reforma incluyó nuevos tipos de impuestos: la creación del impuesto ambiental a la contaminación vehicular, el cual estuvo vinculado a las políticas de la mejora de la calidad del combustible que se utiliza en el país.

Del mismo modo, el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables tuvo vinculación en el ámbito social y ambiental, al mejorar la cultura de los ciudadanos respecto al reciclaje de las botellas y generar fuentes de empleo.

Cabe destacar que afectaron positivamente a la recaudación, la creación del Impuesto a la Renta único para la actividad productiva de banana. Mientras que, se reformó la tarifa ICE en cigarrillos como un valor fijo por cada cigarrillo. Algo similar se aplicó para las bebidas alcohólicas incluyendo el grado alcohólico como insumo de cálculo. Adicionalmente, se exoneró de este impuesto a las armas de fuego que sean adquiridas por deportistas.

Finalmente, se incrementó la tarifa del ISD de 2% a 5%, así como se

incluyó la figura de presunción de ISD en todo pago efectuado desde el exterior y en las exportaciones cuyas divisas no retornan al país. Sin embargo, se exoneró la repatriación de dividendos y se estableció el ISD como crédito tributario en impuesto a la renta hasta por cinco años.

3. METODOLOGÍA

Para tener una aproximación del efecto de las reformas sobre la recaudación se utilizó microsimulación aritmética. Esta metodología asume invariabilidad en el comportamiento de los contribuyentes. Es decir, el comportamiento observado post reforma sería idéntico al observado en ausencia de la misma.

Con este precedente y tomando en cuenta que es una evaluación ex post se procedió a simular la recaudación en el escenario contrafactual (ausencia de reforma) para finalmente obtener el impacto mediante la diferencia.

Cabe destacar que, además de los efectos estimados (ya sean positivos o negativos), existieron impactos que no pudieron ser estimados⁴ dado que su afectación no era recaudatoria; sino más bien aclaratoria, y

⁴ Como el fortalecimiento del sistema sancionatorio, creación del concepto de partes relacionadas, etc.

en otros casos no se disponía de la información necesaria para realizarlos.

En cada reforma se tuvieron supuestos y consideraciones importantes, éstas se mostrarán de manera agregada a nivel de impuesto, en la siguiente sección por la forma de tratamiento de la información, clasificados según los efectos recaudatorios esperados: positivos, negativos o neutros.

Impuesto a la Renta

En el IR de personas naturales las reformas con mayor impacto fueron: el cambio de la tarifa, la exoneración de la décimo tercera y décimo cuarta remuneración y la exoneración de los gastos personales. En este impuesto, se efectuaron los cálculos simulando el Impuesto causado que se hubiera generado si no cambiaba la normativa; es decir, aplicando la tabla anterior de Impuesto a la renta, o gravando los ingresos ahora exentos. Cabe señalar que los impactos se calcularon de manera individual, simulando el impacto reforma por reforma.

En el IR sociedades, las reformas que más aumentaron la recaudación han sido el establecimiento del anticipo mínimo y el anticipo a los espectáculos públicos. Entre los que han generado disminución en la re-

caudación están principalmente la deducción adicional por sueldos y salarios pagados a personas con discapacidad, reducción de la tarifa de impuestos a la renta sociedades, del 25% al 22% y el crédito tributario para el pago de impuesto a la renta generado por el ISD.

Impuesto al Valor Agregado

Las reformas de mayor impacto positivo en la recaudación del IVA fueron: la eliminación de la tarifa 0% para periódicos y revistas, la limitación de la tarifa 0% para los servicios prestados por artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano y la eliminación de la tarifa 0% en los servicios prestados por profesionales cuyo monto no supere USD 400 dólares.

La incorporación de la tarifa 0% para lámparas fluorescentes, vehículos híbridos y seguros y reaseguros de salud y vida fueron las reformas con mayor impacto negativo en la recaudación.

Para estimar el impacto de estas reformas se emplearon diferentes consideraciones: en los casos en los que se podía identificar claramente la actividad económica se generó en primer lugar un catastro de los contribuyentes involucrados (personas naturales y sociedades). Para tal efecto, se empleó la información de

su declaración de IVA en el formulario 104 y se estimó su situación sin la reforma aplicando una variación en la generación de sus ventas gravadas, no gravadas y el impuesto causado.

En otros casos, se empleó la información de las importaciones por parte de la SENAE en la que se identifica claramente los productos. Además, esta información fue validada con los resultados de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares Urbanos y Rurales 2011-2012 (ENIGHUR) para corroborar los diferentes consumos.

Impuesto a los Consumos Especiales

La reforma con mayor impacto en este impuesto fue la eliminación del ICE a la telefonía fija y celular. Para este impacto se aplicó la tarifa del 15% en las ventas de las principales operadoras: OTECEL, CONECCEL, CNT y ECUADORTELECOM que hubiera sido la recaudación de este impuesto en cada uno de los periodos fiscales de análisis.

En el resto de reformas, hubo un proceso inicial para identificar la producción y consumo de los productos involucrados, empleando información de la SENAE, declaraciones de los contribuyentes e in-

formación de las empresas más importantes en cada grupo. Se consideraron las bases imponibles por periodo fiscal y se aplicaron las nuevas tarifas para estimar el impacto. En los casos en los que la aplicación de este impuesto para algún producto era nueva, el impacto era la recaudación que se generó por este producto en cada año.

Impuesto a la Salida de Divisas

El ISD se creó en el año 2007 como un impuesto regulador. Su objetivo principal fue desincentivar la salida de divisas para estabilizar la balanza comercial. El impacto de esta reforma es la recaudación global obtenida por este impuesto.

A pesar que este rubro ha crecido significativamente en los últimos años por los cambios en la tarifa, aproximadamente el 27% de la recaudación de este impuesto se usa para pagar el impuesto a la renta (tanto de personas naturales como de sociedades) mediante crédito tributario.

Para el caso de las exoneraciones, se empleó el monto exento a nivel transaccional que se obtiene del anexo de este impuesto.

Otros

En otros impuestos se estimó la creación del impuesto a las tierras

rurales, ingresos extraordinarios, activos en el exterior, contaminación vehicular, redimible a las botellas plásticas no retornables, RISE, entre otros. El impacto recaudatorio de estos impuestos se dio en su gran mayoría por la recaudación efectiva de los mismos.

4. ANÁLISIS DE RESULTADOS

El impacto neto de las reformas tributarias en el periodo 2007-2012 alcanzó los 1.012,45 millones de dólares, a favor de la administración tributaria. Los impuestos que a nivel acumulado han generado mayor recaudación son ISD y los demás impuestos que se han creado, los mismos que han generado USD 3.123 millones de dólares. A estos impuestos hay que restarle las reformas tributarias que han disminuido la recaudación, entre ellas está el IVA, Renta e ICE. Gran parte de la disminución de la recaudación de estos impuestos se ha dado por la eliminación de algunos rubros y por la creación de incentivos tributarios. El impuesto al ICE es el que tiene mayor impacto en la recaudación, con una disminución de USD 1.363 millones de dólares. Si se compara esta cifra con el Producto Interno Bruto que se ha gene-

rado en este periodo y asumiendo invariabilidad en el comportamiento de los contribuyentes podría concluirse que el aumento de la recaudación a causa de las reformas tributarias es mínimo, apenas el 0,246% del PIB del periodo de análisis.

Tabla 1.
Impacto recaudatorio de las reformas tributarias
-Periodo: 2007-2012-
-Millones USD-

Impuesto	Efecto Neto (2007 - 2012)
ISD	2.242,02
OTROS	881,84
IVA	(84,84)
RENTA - SOCIEDADES	(356,88)
RENTA - PERSONAS NAT.	(305,83)
ICE	(1.363,85)
NETO	1.012,45

Fuente y Elaboración: SRI-CEF

5. REFLEXIONES FINALES

Una reforma tributaria no siempre busca crear impuestos o aumentar la recaudación, sino que sus efectos dependen también de otros objetivos de política económica, productiva o incluso social.

En algunos casos, una reforma puede eliminar un impuesto o producir una merma recaudatoria por la aprobación de incentivos tributarios: regulación de supuestos de no sujeción, introducción de exoneraciones objetivas y/o subjetivas,

aprobación de tarifas y tipos impositivos reducidos, o deducciones en cuota, entre otros beneficios fiscales. Durante los años 2007-2012 nueve reformas tributarias fueron llevadas a cabo. Como resultado de estas reformas, los tipos de impuestos que se vieron afectados positivamente en su recaudación durante el período analizado fueron: el ISD y otras recaudaciones. Mientras que, el IVA, el Impuesto a la Renta de Sociedades y de Personas Naturales, así como el ICE experimentaron una disminución en recaudación. El efecto neto de los cambios realizados representó un total de USD1.012,45 millones.

Al tomar como referente de medición el efecto neto acumulado de las reformas tributarias de los años 2007-2012 sobre el total acumulado del Producto Interno Bruto (PIB), USD 412.123,9 millones, para el mismo periodo, se obtuvo que el impacto acumulado de las reformas representan apenas el 0,24% del PIB de estos años de acuerdo a lo indicado en la siguiente tabla:

Tabla No.2
Efecto Neto las Reformas como Porcentaje del PIB

	TOTAL ACUMULADO (2007-2012)
	Millones USD
EFFECTO NETO DE LAS REFORMAS	1.012,45
PIB	412.123,9
IMPACTO/PIB	0,246%

Fuente: SRI-BCE Elaboración: CEF

Finalmente, vale destacar el incremento de la presión tributaria en 2.9pp (puntos porcentuales) del 2006 al 2012 (del 10% al 12.9%), con los resultados obtenidos y asumiendo invariabilidad en el comportamiento de los contribuyentes a causa de las reformas, se puede decir que 2.6pp corresponden a la gestión realizada por la Administración Tributaria y sólo 0.24pp de la totalidad del incremento son resultado de las reformas realizadas. Tomando la totalidad del incremento de los 2.9 pp en los años analizados, en términos relativos, el 91.5% correspondería a mejoras de la gestión y apenas el 8% a las reformas llevadas a cabo.

6. REFERENCIAS

- Carrasco et al (2012) *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*.
- Asamblea Nacional (2008) *"Constitución Política del Ecuador"*.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
- Paz y Miño, Juan (2015) *"Historia de los Impuestos en Ecuador"* Centro de Estudios Fiscales. SRI Quito.
- Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo (2007) *"Plan Nacional del Buen Vivir"*. Quito.
- Registros Oficiales (ro 497 - s) (ro 094 - s).

