



FACULTAD DE EMPRENDIMIENTO, NEGOCIOS Y ECONOMÍA

Tema:

Análisis de las Reformas Tributarias Aplicables a las Empresas y su Impacto
en la Recaudación Fiscal del Ecuador, 2018-2022

Autoras

Laura Vanessa Portilla Salazar

María Auxiliadora Rouillon Vintimilla

Tutora

Laura Zambrano Chumo, Mgs

Período

2022-2023

Resumen

El artículo tiene como finalidad presentar un análisis del impacto que han generado las reformas tributarias de los últimos años aplicadas a las empresas en la recaudación fiscal de Ecuador. El desarrollo metodológico se realizó bajo un enfoque cualitativo, con alcance exploratorio y analítico de fuentes como artículos de revistas, normativa legal y datos estadísticos de páginas oficiales, a partir de los cuales se revisó la información referente al tema. Los resultados que se encontraron es que la recaudación fiscal se basa prioritariamente en los impuestos de las empresas en cuanto al Impuesto a la Renta y en los impuestos indirectos a nivel general, manteniendo una estructura tributaria regresiva e inequitativa, que afecta a la población con menos ingresos. De acuerdo a los datos analizados la reforma tributaria del año 2021 mejoró considerablemente la recaudación fiscal, influyendo efectivamente en los ingresos del estado, sin embargo, se afecta a la sostenibilidad de las empresas, ya que se reduce el consumo y la inversión.

Palabras claves

Impuestos; empresa; Reforma tributaria, Recaudación fiscal; Ecuador

Abstract

The purpose of the article is to present an analysis of the impact that the tax reforms of recent years applied to companies have generated in the tax collection of Ecuador. The methodological development of this article is attributed to an in-depth analytical and exploratory approach of sources such as magazine articles, legal regulations and statistical data from official pages, from which the information regarding the subject was reviewed. The results that were found are that tax collection is based primarily on company taxes in terms of Income Tax and indirect taxes at a general level, maintaining a regressive and inequitable tax structure, which

affects the population with less income. According to the data analyzed, the tax reform of 2021 considerably improved tax collection, effectively influencing state revenue; however, the sustainability of companies are affected, since consumption and investment are reduced.

Key Works

Taxes; Companies; Tax reform; Tax collection; Ecuador

Introducción

Las políticas fiscales se definen como la normativa que el gobierno utiliza para tener ingresos (impuestos) y desembolsarlos para influir en el mercado, es decir, en la economía del país. Las leyes de impuestos son un subgrupo de la política fiscal. La política de impuestos influye en algunas disciplinas como la economía, en ciencias de comportamiento, en ciencias políticas, contabilidad, finanzas y leyes. Respecto a economía, este campo da una amplia perspectiva Macroeconómica, tomando en cuenta un todo, por ejemplo, ratios de desempleo, crecimiento económico, nivel de consumismo, etc. En Microeconomía interviene el impacto de las leyes tributarias en el individuo, en las empresas y en el mercado (Pistone et al., 2019).

El manejo de la política fiscal ha respondido a los ciclos de la economía y a factores como el déficit fiscal o la necesidad de financiamiento del gasto. Esta política fiscal pro cíclica es utilizada en muchos países en desarrollo, en los cuales cuando hay un alto ingreso económico y un alto gasto público, incluso mayor a la recaudación fiscal y cuando hay una crisis económica, se reduce el gasto público y se incrementan el impuesto (Pineda Calixto et al., 2019). En referencia a los impuestos, Poblete (2010) sugiere que las reformas tributarias deberían ser analizadas y evaluadas cuantitativamente en un marco de equilibrio general en la economía. En vista que estas tienen un impacto económico que afecta a las decisiones de los agentes económicos como resultado de cambios en los precios de bienes y servicios.

La revisión de la historia en las últimas tres décadas sobre las motivaciones para las reformas tributarias en América Latina ha sido crear sistemas de impuestos más simples y eficientes, dando prioridad a los impuestos indirectos con bases más amplias y con márgenes moderados de tasas de impuestos (Ilzetzki, 2018). Por ello, los impuestos han sido parte de la historia del Ecuador con una gran variedad de fines, desde la financiación de acciones políticas

hasta la protección de la economía. En el Ecuador, el sistema tributario ha tenido innumerables reformas, generando cambios con el fin de disminuir la evasión e incrementar la recaudación (Centeno Maldonado et al., 2022).

De acuerdo con Ramírez y Carrillo (2020) la recaudación fiscal está influenciada por los siguientes factores: la actividad económica, las reformas tributarias y la gestión fiscal del Servicio de Rentas Internas (SRI). En el Ecuador las dos principales fuentes de recaudación tributaria son el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a la Renta (IR). Entre los años de 1993 y 2015 ambos impuestos representaron el 80% de la recaudación, siendo el IVA el mayor recaudador. Sin embargo, a partir del 2008 se da impulso al IR con la nueva Constitución representando en los siguientes años un 32% de la recaudación (Ramírez & Carrillo, 2020).

Ecuador aún tiene una de las presiones tributarias más bajas de América Latina, y, de acuerdo a varios estudios, por debajo de la potencial. En particular, respecto a la tributación directa: a) La recaudación del IR empresarial, con su tarifa de 25%, está aproximadamente 1% del Producto Interno Bruto (PIB) por debajo de la recaudación promedio de América Latina. (Andino Alarcón, 2012, p.146)

Jiménez Panchana (2012) indica que la recaudación fiscal debe ir en concordancia con el crecimiento del PIB. Según el artículo de Figueroa del 2019 en el periodo del 2000 -2016 la economía ecuatoriana tiene un crecimiento del PIB al igual que los ingresos tributarios, el incremento de la presión tributaria fue del 100% en este lapso, como posible resultado de las 33 reformas tributarias aplicadas (Jiménez Panchana, 2012).

Andino Alarcón (2009) concluyó que en comparación de los años 1990-1992 y 2005-2007, los ingresos obtenidos por la recaudación de IR aumento del 1,4% al 3,5% del PIB, incrementando su participación del Presupuesto General del Estado del 5,4% al 12,8%. La

recaudación del IVA en los mismos periodos comparados se duplicó del 3% al 6% del PIB, incidiendo en un aumento del 11,5% al 21,9% su participación en el Presupuesto.

Sin embargo, en Ecuador el sector empresarial mantiene un bajo desarrollo y los ingresos públicos son mal distribuidos dando una desigualdad socioeconómica (Jiménez Panchana, 2012). En este sentido, Galarza et al. (2022) planteó lo siguiente “La economía de un país se mueve a través de las diversas organizaciones, su participación es clave para la generación de empleo, producción de bienes y servicios y aporte tributario para la inversión pública” (p. 2).

Globalmente se clasifican a las empresas en micro, pequeñas, medianas y grandes empresas, todas ellas intervienen en la economía mundial. En el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se menciona lo siguiente sobre las empresas:

Para efectos tributarios, la clasificación de las micro, pequeñas y medianas empresas, deberá considerar al menos, criterio de ventas o ingresos brutos anuales, sin perjuicio de las demás condiciones, límites, requisitos y criterios adicionales que se determinen en el respectivo reglamento (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004). Según el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos del año 2020, en Ecuador se han creado 882,766 empresas de actividades de servicios, comercio, agricultura, manufacturas, construcción y minería; el 90,89% son microempresas, el 7% pequeñas empresas, 1,63% medianas empresas y 0,49% son grandes empresas. Echeverría Barroso (2015) resumió que en Ecuador las sociedades tributan el 92,7% del total de los ingresos tributarios que percibe la administración pública, mientras que las personas naturales en promedio tributan el 6,7%. En virtud de esto la carga fiscal lo sobrellevan con mayor fuerza las empresas.

Según Washco Castro (2015) mediante las reformas tributarias se procura optimizar el sistema impositivo y ser más eficientes en la recaudación fiscal. Como consecuencia se

incrementaría los ingresos del estado que podrían cubrir las necesidades de la población y realizar inversiones para mejorar la economía del país. En Ecuador, los diferentes gobiernos que han pasado han realizado más de 51 reformas desde el año 1979 (Washco Castro, 2015).

En consecuencia, de estos antecedentes, la investigación se centra en analizar, en base al sistema fiscal, las reformas tributarias que se aplica a las empresas, concentrándose principalmente en los impuestos más representativos del sistema y que impactan directamente en la recaudación fiscal.

Desarrollo

Estructura del Sistema Impositivo Ecuatoriano

Partiendo de la norma de mayor jerarquía como es la Constitución, esta fue expedida en el año 2008 y en ella se incluyó los principios tributarios que establecen los límites y el objetivo para la administración del sistema impositivo ecuatoriano. Los principios tributarios son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Implícitamente se encuentra el principio de legalidad, el cual se define que sin ley no hay tributo (Paredes Paredes & Ávila Ordóñez, 2022).

El objetivo especificado sobre la política fiscal en la Constitución es promover la redistribución y estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables (Navas Espín et al., 2019). Así también la constitución indica que prevalecerán los impuestos directos y progresivos, lo cual apoya que sea una recaudación más equitativa (Correa Figueroa, 2017).

Sobre las reformas a la política fiscal la Constitución del Ecuador establece lo siguiente:

Artículo 301. Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir

impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. (Constitución de la República del Ecuador, 2008, p.142)

La presión fiscal, también llamada carga tributaria, es el total de ingresos por tributos que recauda la administración tributaria, en caso de Ecuador los ingresos que obtiene el SRI, con relación al PIB. En consecuencia, la presión fiscal es igual al cociente de los ingresos tributarios y el PIB, esta viene expresada en porcentaje (Rivero, 2005). Para que la carga fiscal cumpla con el principio de equidad, Gómez et al., en el año 2017 define que el contribuyente que tenga mayor capacidad contributiva debe tener una mayor presión fiscal, es decir que haya una equidad vertical. Así también los contribuyentes con similar capacidad contributivas deben tener una presión fiscal igual, cumpliendo con una equidad horizontal (Pérez Mejía, 2022).

Otro concepto importante que interviene en la recaudación fiscal es la evasión tributaria. De acuerdo a Elizalde Salguero y Escalante Ramírez (2019) la evasión fiscal refiere al incumplimiento de las normas tributarias y los ingresos para reducir los impuestos. En consecuencia de este incumplimiento que involucra empresas grandes, medianas y pequeñas, repercuten en la disminución de la calidad en los servicios públicos, siendo este un componente de inequidad en relación al sistema tributario (Pina Larrosa, 2016). En este sentido las variables que influyen en la evasión fiscal son las tasas impositivas, la amplitud de la base imponible, la facilidad y disposición de los contribuyentes para evadir los impuestos, la eficacia de la administración tributaria de fiscalizar, la simplicidad tributaria, las sanciones y la aceptación de la estructura tributario (Jorratt De Luis, 1998).

Sujetos del Sistema Tributario

En el esquema tributario de Ecuador intervienen los sujetos activos, pasivos o contribuyentes. Los sujetos activos son los entes públicos acreedores y recaudadores del tributo como por ejemplo el SRI, los municipios, prefecturas y otras entidades públicas. Los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables) son personas naturales o jurídicas que están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria.

Art. 25.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas. (Código Tributario, 2005, p.7)

En el caso específico de las empresas en el papel de contribuyentes se identifica a las sociedades. El término de sociedad en conformidad con la ley ecuatoriana es:

...comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, p.136)

Para efectos tributarios las empresas se clasifican en:

Tabla 1

Clasificación de Empresas

Tamaño	Número de Empleados	Ventas Anuales
Microempresa	1-9	Iguales o menores a \$300,000
Pequeña Empresa	10-49	Entre \$300,001 y \$1,000,000
Mediana Empresa	50-199	Entre \$1,000,001 y \$5,000,000

Nota: Se considera implícitamente que las Grandes Empresas son las que tienen más de 200 empleados y ventas anuales por más de 5,000,000 de dólares.

Tomado de Reglamento de Inversiones del Código Orgánico de la Producción, 2011, p.39

Clasificación de los impuestos

Los impuestos se clasifican en los siguientes grupos más representativos: Los impuestos directos e indirectos.

De acuerdo con Pallo (2015) los impuestos directos son los determinados por el estatuto jurídico y no pueden ser transferidos a una tercera persona. Estos deben pagarse por los ingresos que el sujeto pasivo percibe o posee (Brito-Brito et al., 2020). Los impuestos indirectos son los que gravan sobre el consumo de bienes y servicios (López & Ricardo, 2017). Cuestas y Góngora coinciden que “los impuestos se clasifican en: directos e indirectos. Los impuestos directos se aplican a la riqueza y el ingreso por el solo hecho de existir. En cambio los tributos indirectos los gravan en el proceso de su circulación” (Caza & Almeida, 2014, p. 3).

En contexto el autor Cedillo (2021) en Latinoamérica estableció el sistema impositivo de impuestos directos con el objeto de llegar a una mejor distribución de la riqueza y promover el progreso de la economía. Sin embargo, la falta de experiencia, la corrupción y falta de un catastro no se tuvo el éxito esperado. Actualmente, los países mantienen los impuestos directos con cierto nivel de progresividad, la complicación es que los impuestos indirectos terminan siendo de una recaudación regresiva y no progresiva.

En base a lo establecido por el SRI (2021), los principales impuestos directos que componen la recaudación fiscal son: a) IR; b) Impuesto a la Salida de Divisas (ISD); c) Impuesto a los Vehículos Motorizados; d) Impuestos Activos en el Exterior. En tal sentido, el SRI también detalla los impuestos indirectos que especifican a continuación: a) IVA; b) Impuesto a los Consumos Especiales (ICE). c) Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas.

De acuerdo con Arenas de Mesa (2016) el sistema impositivo de los países latinoamericanos mantiene un alto porcentaje de impuestos indirectos por encima de los impuestos directos. En virtud que los primeros se recaudan con mayor facilidad y son fundamentados en políticas económicas más ligeras que los segundos.

En referencia al sistema impositivo, Tanzi (2004) resume lo siguiente:

Los dos “caballitos de batalla” que llevan gran parte del peso en los sistemas impositivos modernos son el IVA y el impuesto al ingreso de personas físicas. Estos dos impuestos deben ser el centro de atención de los diseñadores de políticas. (p. 12)

En Ecuador la recaudación principal se concentra en dos gravámenes que son el IR y el IVA, en promedio en los últimos cinco años reúnen poco menos del 80% de todos los ingresos tributarios, teniendo una inherencia mayor el IVA con poco más del 45% y el IR el resto, a excepción del año 2021 que se observa una caída en la recaudación fiscal (SRI, 2021).

La presente investigación se centra en los impuestos que según el SRI participan mayoritariamente en la recaudación total.

Impuesto a la Renta

El IR es la *columna vertebral de todos los sistemas tributarios* dado que este se basa en *el principio de la capacidad de pago*. En adición genera ingresos al gobierno y contribuye a la distribución de las rentas para crear una mayor equidad social (Giler Escandón et al., 2020). Por

tanto, es importante estudiar y evaluar si el IR alcanza este objetivo, ya que “el menor ingreso del decil más rico es cuatro veces mayor que el ingreso más alto del decil más pobre” (Andino Alarcón, 2009, p.108).

Para Yaguache Aguilar et al. (2019) el IR es un ingreso significativo para la administración tributaria, este constituye un impuesto directo. De acuerdo con el SRI, el objeto de este impuesto es recaudar sobre la renta global que obtienen las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades nacionales y extranjeras según lo que se especifica en la Ley de Régimen Tributario Interno (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004). La renta se genera por actividades económicas, incluyendo ingresos gratuitos percibidos (Brito Brito et al., 2020). El gobierno con la misión de Edwin Kemmerer originó el IR en el año 1925. Este es un impuesto progresivo que tiene por objeto la redistribución equitativa de la riqueza. A nivel de personas naturales, es un impuesto de baja recaudación, por tanto, su impacto redistributivo debilita las estructuras impositivas en América Latina (Giler Escandón et al., 2020).

En el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004) se define como renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley. (p.1)

Para el cálculo del IR, primero se debe obtener la base imponible. Esto comprende los ingresos menos los costos, gastos, devoluciones, descuentos y deducciones atribuibles al total de ingresos gravados según la normativa vigente. Posterior a la conciliación tributaria se aplicará el

porcentaje correspondiente para sujeto pasivo. De esta conjetura se obtiene el impuesto causado, del cual se deducirán los anticipos de la renta como las retenciones, créditos tributarios de años anteriores por concepto de IR y por ISD, dando como resultado el impuesto a pagar. El período de cálculo del IR comprende del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Bajo este contexto, Andino (2009) menciona que las características del IR son:

- 1) Sintético (suma todas las rentas para conformar una base única, gravada con una tasa progresiva);
- 2) Grava según una distinción jurídica (empresa / persona natural);
- 3) Tributar individualmente (existe una base sobre la cual no se grava renta), contemplar rentas exentas, permitir deducciones (a personas naturales por gastos personales conforme indique la ley);
- y 4) no grava dos veces. (Giler Escandón et al., 2020, p.1440)

Previo a las reformas del año 2007, los índices de Kakwani y Reinolsd Smolensky demostraban que el sistema impositivo de Ecuador era progresivo, y revelaba una mayor redistribución. Posterior con las nuevas reformas los índices mejoraron, debido a que se modificó una tabla de tarifas progresivas para el pago del IR y pasó del 25% al 35% la tarifa más alta (Giler Escandón et al., 2020).

Impuesto al Valor Agregado

El IVA se creó en Ecuador en el año 1970, en ese entonces se le denominó Impuestos a las Transacciones Mercantiles (ITM), gravaba el 4% sobre la base imponible del valor de la transferencia de dominio de bienes y prestación de servicios. En el gobierno de Rodrigo Borja el ITM cambia su denominación al que se conoce actualmente como IVA. Adicionalmente se establece una tarifa de 0% para productos que conformaba la canasta básica. En el año 2014 se incrementa el IVA al 14% por tres meses y se lo declara inconstitucional. Por lo que baja

nuevamente a la tarifa que actualmente mantenemos del 12% (Elizalde Salguero & Escalante Ramírez, 2019).

Según Valdivieso (2016) el IVA es un tributo que pagan los consumidores por un servicio o la compra de un bien (Centeno Maldonado et al., 2022). En base a Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (2004), el artículo 52 establece el objeto del IVA:

...que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley. (p.81)

Jenkins et al. (2006) transmiten que el IVA es un impuesto regresivo, debido a que es un impuesto al consumo, las personas con menor ingreso pagan una mayor parte de este.

Adicionalmente este no afecta a la producción ni a la distribución sino de manera directa al precio final de consumo (Bikas & Andruskaite, 2013). Tanzi (2003) concluyó que el IVA es un impuesto que sirve para recaudar y si se va a usar debe mantenerse lo más general posible para que logre su propósito. Así también, según Espinosa et al. (2020) y la Comisión Europea, los ingresos por IVA son limitados por factores económicos como el crecimiento del PIB, el consumo, las exportaciones, las importaciones y también por su propia legislación.

En Ecuador los contribuyentes tienen la obligación de declarar el IVA de sus actividades mensual o semestralmente, sea que se actividad de explotación grave tarifa 12% o 0%. El contribuyente deberá declarar según la fecha determinada por el noveno dígito de su Registro Único del Contribuyente (RUC) (Brito Brito et al., 2020).

Impuesto a la Salida de Divisas

El ISD es un impuesto creado en el año 2007 mediante la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria. De acuerdo al Carlos Marx Carrasco (2007), el objetivo de este impuesto es parar la salida de dinero de Ecuador, obtener un mayor flujo de efectivo, atraer la inversión, la reinversión, el ahorro y consignar los ingresos por este impuesto a fines productivos (Vizueta Alfaro, 2015). Para el cálculo de este impuesto, se establece que la base imponible es el monto de toda transferencia o traslado de divisas al exterior y grava una tarifa determinada por la normativa legal tributaria, a través de cualquier medio sea con o sin intervención del sistema financiero (Cevallos Alcívar, 2017). Del mismo modo, este impuesto se aplicará de forma presuntiva a las empresas que realicen exportaciones o servicios generados en Ecuador; se toma como base imponible el valor de la exportación cuando las divisas de la actividad económica no ingresen nuevamente en un lapso determinado según la resolución emitida por el SRI (Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007).

Con la creación de este impuesto el gobierno pretendió que las grandes empresas y las personas con mayor poder adquisitivo no envíen su dinero fuera del país para tener una mayor liquidez y flujo monetario. Este impuesto desde sus inicios se ha incrementado del 0,5% hasta el 5% (Vergara León, 2016). No obstante si bien el objetivo del impuesto es parar la salida de dinero de Ecuador, de acuerdo a Vergara León (2016), Bedoya Lumbano, (2016) y Cevallos Alcívar (2017) coinciden que este impuesto no cumple su objetivo, sino que ahuyenta la inversión local y extranjera, de igual manera encarece los productos finales ya que influye directamente en las materia primas que no se manufacturan en el Ecuador y son bienes importados.

Este impuesto ha sufrido dos importantes reformas en el año 2022 y 2023 por parte de la Presidencia de la República del Ecuador, las cuales reducen de manera progresiva del 5% al 2% este impuesto (Decreto Ejecutivo Nro.298, 2021; Decreto Ejecutivo Nro.643, 2023).

Impuesto a los Consumos Especiales

En concordancia al SRI (2020), el ICE tiene como base los bienes nacionales o importados y son pagados por las personas naturales, importadores o sociedades fabricantes del bien gravado con el impuesto (Brito Brito et al., 2020). Estos bienes están determinados en el artículo 82 de la misma Ley de Régimen Tributario Interno.

Este impuesto grava de tres formas: a) Específica.- es una tarifa fija; b) Ad valorem.- es una tarifa porcentual sobre la base imponible determinada; y c) Mixta es una combinación de las anteriores (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

Retenciones de Impuestos

Concerniente a las retenciones, Paredes y Perrazo, (2017) explican que son obligaciones legales que tienen los sujetos pasivos. Esta obligación se aplica en el momento que se realiza una adquisición de bienes o servicios, es decir, el consumidor debe retener un porcentaje al proveedor por concepto de IR o de IVA. Estos valores retenidos se pagan al estado y representan un prepago de impuestos que se liquidarán en el momento de realizar sus declaraciones por el período. El SRI establecerá las disposiciones legales para establecer quienes son agentes de retenciones que deben recaudar por anticipado los impuestos. Así también la omisión de la declaración y falta de pago de estas obligaciones, serán sancionadas con cobro de intereses y multas mediante coactivas y vía judicial (Macías Moreano, 2017).

A continuación, se presenta las principales reformas del período investigado:

Tabla 1*Principales Reformas de Retenciones en la Fuente 2018-2022*

	Desde marzo 2018	Desde noviembre 2019	Desde enero 2020	Desde abril 2020
Detalle de Porcentajes de Retención en la Fuente	Porcentaje	Porcentaje	Porcentaje	Porcentaje
Servicios prestados por medios de comunicación y agencias de publicidad	1%	1%	1%	1,75%
Transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal	1%	1%	1%	1,75%
Cuotas de arrendamiento mercantil (prestado por sociedades), inclusive la de opción de compra	1%	1%	1%	1,75%
Seguros y reaseguros (primas y cesiones)	1%	1%	1%	1,75%
Dividendos distribuidos que correspondan al impuesto a la renta único establecido en el art. 27 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI)	10%	según art 36 LRTI literal a) y deducción de créditos tributarios por dividendos	según art 36 LRTI literal a) y deducción de créditos tributarios por dividendos	Hasta 25 y conforme la Resolución NAC- DGERCGC20- 000000013
Dividendos distribuidos a personas naturales residentes	10%	según art 36 LRTI literal a) y deducción de créditos tributarios por dividendos	según art 36 LRTI literal a) y deducción de créditos tributarios por dividendos	Hasta 25 y conforme la Resolución NAC- DGERCGC20- 000000013
Dividendos gravados distribuidos en acciones (reversión de utilidades sin derecho a reducción tarifa IR)	según art 36 LRTI y deducción de créditos tributarios por dividendos	0%	0%	ELIMINADO

	Desde marzo 2018	Desde noviembre 2019	Desde enero 2020	Desde abril 2020
Actividades de construcción de obra material inmueble, urbanización, lotización o actividades similares	1%	1%	1%	1,75%
Otras retenciones aplicables el 2%	2%	2%	3%	2,75%

Nota: Tomado de Servicio de Rentas Internas. Porcentaje de Retención Impuesto a la Renta (2023b)

Reforma Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal 2018

La Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 309 de 07 de agosto de 2018. Esta ley planteó un plan de estabilidad económica a largo plazo, asimismo diseñó incentivos para atraer nuevas inversiones al país, tanto internas como externas, impulsando el empleo y activando la producción y la economía. Como lo menciona Franco Muñoz, (2018) el gobierno de Lenin Moreno empezó su mandato transparentando la deuda externa del Ecuador para iniciar correcciones a los excesos heredados refiriéndose a tres componentes: Pérdida de competitividad mediante ajustes de precios, cambios de modelo productivo y ajuste fiscal, estos tres componentes sirvieron de insumos para la creación de La Ley de Fomento Productivo.

En este proyecto de ley se manifestó la insuficiencia de liquidez que tenía el país al presentar desde el inicio la remisión de deudas, multas y recargos por el incumplimiento de deberes tributarios y de otra índole. Con esto, el Gobierno esperó recolectar USD 774 millones hasta el 2020, de los cuales USD 602 millones ingresarían a las arcas fiscales durante el año 2018; los que pudieron beneficiarse con la remisión del 100% de los intereses, recargos de pago

a créditos solicitados y multas fueron aquellos contribuyentes que estuvieron en mora en el SRI al 2 de abril de 2018 (El Comercio, 2018). Asimismo, con el cumplimiento de las condiciones determinadas en la presente ley, los contribuyentes pudieron acogerse al saneamiento de valores que constituyeron la matriculación vehicular, infracciones de tránsito, obligaciones aduaneras, impuestos vehiculares, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), servicios básicos, créditos educativos y becas, Superintendencia de Compañías, intereses generados por responsabilidad civil y multas por la Contraloría General del Estado. Los usuarios que requirieron favorecerse de la remisión del 100% de intereses, multas y recargos correspondientes a obligaciones fiscales y tributarias tendrían un plazo de 90 días (desde la publicación de la ley) para pagar la totalidad del capital adeudado. Sino contaban con aquella capacidad de pago, se otorgaría un plazo máximo de 2 años para el cumplimiento (Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo, 2018).

Para el fortalecimiento de medianas y pequeñas empresas (MiPyMEs) esta ley propuso lo siguiente: Para sociedades actuales y nuevas sociedades se extendió el límite para la deducción del 100% adicional a gastos por concepto de capacitación técnica y mejora de la productividad, del 1% al 5% de aquellos realizados por conceptos de sueldos y salarios. Como lo indica Flores Ruiz et al., (2018) uno de los objetivos del progreso local fue la articulación y fortalecimiento de la base productiva y el tejido local empresarial, que está compuesto, esencialmente, por MyPIMEs, para influir en el crecimiento del empleo, el ingreso y optimizar el nivel y calidad de la población local (Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo, 2018).

Los incentivos tributarios contienen intrínsecamente objetivos extra fiscales, pues, más allá de atraer la inversión privada, generan el progreso de países atrasados, la promoción de

exportaciones, la generación de empleo, el cuidado del medio ambiente, la diversificación de la estructura económica, y demás condiciones que permiten alcanzar la máxima capacidad productiva de un país (Acosta Crow, 2018); por tal razón con respecto a Incentivos para la atracción de inversiones y generación de empleo se dispuso en esta ley la exoneración del Impuesto a la Renta y su anticipo para sociedades actuales y nuevas sociedades y aplicó para las siguientes ciudades: a) ciudades de todo el país menos zona urbana de Quito y Guayaquil se aplicó exoneración de 12 años; b) para las zonas urbanas de Quito y Guayaquil, exoneración de 8 años. El plazo de exoneración se podría prorrogar por 24 meses adicionales a través de Decreto Ejecutivo en los siguientes casos: a) cuando la inversión fuera realizada en cantones de frontera, dentro de los sectores priorizados industrial, agroindustrial y agroasociativo, la exoneración de Impuesto a la Renta sería de 15 años (Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo, 2018).

Acerca de las nuevas inversiones en el sector productivo se establecieron beneficios para el ISD para a) aquellas empresas que suscriban contratos de inversión y realicen pagos por importaciones de bienes de capital y materia prima, hasta por el monto y plazo estipulado en el contrato de inversión; b) dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador a favor de beneficiarios efectivos residentes o no, hasta por el plazo establecido en el contrato de inversión, siempre que los recursos provinieran del extranjero y el inversionista demostrara el ingreso de las divisas del país; c) reinversión desde al menos el 50% de sus utilidades en nuevos activos productivos, con aumento de capital hasta el 31 de diciembre (Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo, 2018).

Así mismo las nuevas inversiones de industrias básicas y cantones de frontera se beneficiaron de la exoneración de IR y su anticipo por 15 años contados desde el primer año en

el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión de igual manera para los cantones fronterizos los plazos para exoneración se ampliarán por 5 años más, en el caso de que dichas inversiones se realicen en cantones fronterizos del país (Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo, 2018).

Otro rasgo importante en esta ley fue establecer reformas que promovieron un marco jurídico claro para incentivar la actividad privada y el empleo incorporando lo siguiente: a) eliminación del pago mínimo del anticipo del IR; b) reducción gradual del ISD, con base en las condiciones de las finanzas públicas y de balanza de pagos, previo dictamen favorable del ente rector de las finanzas públicas; c) se mantuvo el crédito tributario por ISD pagado en la importación de insumos, materias primas y bienes de capital. Al mismo tiempo, se crearon reformas enfocadas al desarrollo de viviendas de interés social aplicando la devolución de IVA para las sociedades que desarrollen proyectos de vivienda de interés social, sobre el impuesto pagado en las adquisiciones locales de bienes y servicios empleados para el desarrollo del proyecto así como la aplicación de la tarifa 0% de IVA en servicios de construcción de viviendas de interés social, definidos como tales en el Reglamento a la Ley de Fomento Productivo, que se brindaran en proyectos calificados como tales por el ente rector del hábitat y vivienda (Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo, 2018).

Algo similar ocurrió para el fortalecimiento del sector exportador y turístico ya que en el caso de los exportadores habituales y del sector de turismo receptivo, la deducción adicional de gastos de promoción comercial se estableció hasta por el 100% del valor total de los costos y gastos destinados a la promoción y publicidad, así como la devolución del ISD para exportadores habituales en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital, y por concepto de comisiones de servicios de turismo receptivo y otros servicios definidos por el Comité de Política

Tributaria, siempre que demuestren el ingreso neto de divisas al país, el beneficio no aplicaba en la actividad petrolera ni a otra actividad relacionada con recursos naturales no renovables (Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo, 2018).

Se amplió el ámbito de los sectores priorizados definidos en el artículo 9.1. de la Ley de Régimen Tributario Interno, incorporándose como parte de estos a la exportación de servicios, sector agrícola, oleoquímica, eficiencia energética, industrias de materiales y tecnologías de construcción sustentables, desarrollo y servicios de software. Además de cinematografía y eventos internacionales; sector industrial, agroindustrial y agroasociativo conforme a los términos previstos en el reglamento; de igual manera se estableció la devolución de IVA en la exportación de servicios, conforme lo determinaba el Comité de Política Tributaria y la exoneración de IR por 20 años para los emprendimientos de turismo comunitario y/o asociativos, de micro, pequeñas y medianas empresas (Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo, 2018).

De la misma forma se incorporaron otras reformas como: a) se extendió el plazo de 3 a 5 años para realizar nuevas inversiones productivas en las zonas afectadas por el terremoto desde la vigencia de la Ley de Solidaridad, y se amplió el plazo de exoneración del IR de 10 a 15 años. Para el sector turístico, se aplicó 5 años adicionales; b) se instauró que todas las inversiones que se realizaron en Manabí y Esmeraldas, acogándose a la Ley de Solidaridad, podrían aplicar los nuevos beneficios y plazos establecidos en esta Ley; c) se potenció a las Zonas Especiales de Desarrollo Económico aplicando la exención del IR por 10 años para los administradores y operadores de estas. Adicionalmente, tendrían el beneficio de la rebaja de 10 puntos porcentuales a la tarifa de IR después de finalizado el plazo de la exoneración, por 10 años más; d) se estableció el IR único a la utilidad en la enajenación de acciones, con una tarifa progresiva entre

el 0% y el 10%; e) reducción de la tarifa IR en caso de reinversión de utilidades en programas o proyectos deportivos calificados prioritarios, se aplicó una reducción del 10% y del 8% en el resto de programas; f) deducción de IR de los costos y gastos en patrocinio deportivo realizado dentro de los programas del Plan Estratégico para el Desarrollo Deportivo, conforme lo estableció el Reglamento; g) se superpuso la tarifa 0% de IVA en importaciones y transferencias de insumos del sector agropecuario, acuícola y pesquero; paneles solares y plantas para el tratamiento de aguas residuales; lámparas LED; barcos pesqueros de construcción nueva de astillero; partes y repuestos de tractores de llantas de hasta 200 HP, elementos y maquinarias de uso agropecuario, acuícola y de pesca artesanal, baterías, cargadores y cargadores para electrolinerías para vehículos híbridos y eléctricos, seguros agropecuarios y arrendamiento de tierras para uso agrícola de igual forma para vehículos eléctricos de uso particular, transporte público y de carga.; h) Tarifa 0% de ICE para vehículos motorizados eléctricos para transporte público de pasajeros, siempre que cuenten con las autorizaciones de la entidad competente; i) se designó utilizar el crédito tributario del IVA hasta por cinco años; j) se creó la devolución del 50% del IVA pagado en gastos de desarrollo, preproducción y post producción en las actividades de producciones audiovisuales, televisivas y cinematográficas; k) se redujo a 0% la tarifa ad valorem de ICE sobre cocinas y cocinetas a gas (Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo, 2018).

Reforma Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria 2019

La reforma fiscal fue publicada el 31 de diciembre de 2019 en el Registro Oficial Nro. 111 (García Malavé & González Rodríguez, 2022). Fue creada con el fin de incentivar inversiones, generar empleo y ahorro, mayor equidad y estabilidad económica y promover la preservación ambiental. Esta ley pretendía, basándose en los principios constitucionales de

simplicidad y progresividad, que la recaudación fiscal fuere más eficiente y que a mayor generación de riqueza, mayor sea la carga tributaria para el contribuyente (Limonés Pozo, 2020).

Las reformas del 2019 modificaron el IR, los impuestos indirectos que pagan los consumidores y el anticipo del IR que pasó a ser opcional y no una obligación (Brito Brito et al., 2020). En referencia a la recaudación de IR, en esta ley se presentó al nuevo régimen impositivo para microempresas, quienes gravaban el 2% de los ingresos brutos de la empresa (Limonés Pozo, 2020).

En conformidad con la reforma, a continuación, se presentan los principales cambios:

Por ayuda a las provincias que fueron afectadas por el terremoto en 2016 se aplicaron las siguientes reformas que beneficiaban a las empresas de las zonas afectadas: Remisión de pagos de intereses por mora, multas y costas judiciales a personas naturales o jurídicas, por parte de Corporación Financiera Nacional (CFN) y BanEcuador (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, 2019).

En cuanto a los ingresos gravables y exentos aplicables a empresas, esta ley cambió y adicionó los siguiente puntos más importantes: a) la provisión por jubilación patronal y por desahucio que haya sido incluida como gasto deducible pero que no haya sido pagada a favor al beneficiario será gravada; b) Así también, los dividendos repartidos a socios o participantes, a excepción de aquellos dividendos pagados a sociedades domiciliadas en Ecuador; c) La capitalización de utilidades se consideró como un ingreso exento; d) Agregaron tres nuevos sectores económicos para la exoneración de IR sobre nuevas inversiones y productivas: servicios de infraestructura hospitalaria, servicios educativos y servicios culturales y artísticos; y e) se redujo por única vez la tarifa de impuesto a pagar de 10% en el año 2019 a las empresas ubicadas en las provincias del Carchi, Imbabura, Bolívar, Chimborazo, Tungurahua, Cotopaxi,

Cañar, Azuay y Loja debido al estado de excepción establecido por las paralizaciones de octubre de 2019 (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, 2019).

De igual manera existieron cambios en las deducciones de gastos aplicables a las empresas: a) La provisión por jubilación patronal y desahucio sería solamente deducible la porción correspondiente a empleados que tengan más de 10 años en la misma empresa, y estos aportes en efectivos debieron haber sido manejados por una empresa administradora de fondos; b) se consideró como deducibles los gastos por publicidad o patrocinio deportivo, organización y eventos artísticos, carreras de pregrado y postgrado y relacionadas con carreras de educación por máximo 1% de ingresos gravados; c) Los intereses pagados por préstamos de hasta 300% del patrimonio; si fue un préstamo del exterior, este debió estar inscrito en el Banco Central del Ecuador (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, 2019).

Se sumó un nuevo IR único para el sector agropecuario con una tabla especial de pago para incentivar este sector. Así también, el anticipo del IR pasó a ser voluntario para las empresas, y sería el 50% del impuesto del año anterior, considerado como un crédito tributario cuando se liquide el IR del año correspondiente. Las sociedades estaban obligadas a retener el 25% sobre las utilidades repartidas a personas naturales socias de la empresa y a sociedades no residentes, en caso que no se informare la conformación societaria esta tarifa pasaría al 35% (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, 2019).

En referencia al IVA, se agregaron los siguientes productos y servicios a tarifa 0%:
Flores, follajes y ramas cortadas en estado fresco tinturadas y preservadas; tractores de llantas hasta 300hp; Glucómetros, lancetas, tiras reactivas para medición de glucosa, bombas de insulina, marcapasos; papel periódico; embarcaciones, maquinaria, equipos de navegación y materiales para el sector pesquero artesanal; suministros de dominios de páginas web, servidores

de computación en la nube; servicios de carga eléctrica para todo tipo de vehículos 100% eléctricos. En este mismo contexto se incluye en tarifa 12% la importación de servicios digitales como Netflix, Uber, Disneyplus, entre otros. Las empresas tenían derecho a crédito tributario por IVA pagado por adquisiciones locales o importaciones de bienes que fueren activos fijos, materias primas o insumos y servicios gravados que sean con tarifa 12%, pudiendo ser usado hasta en cinco años (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, 2019).

En lo que respecta al ICE, se determinó nuevas formas de cálculo de la base imponible. De igual manera se incluyeron nuevos bienes para este impuesto: tabacos y otros que contengan nicotina; bebidas energizantes; servicios de televisión pagada mayores a USD \$1,500.00 anuales; vehículos motorizados de hasta 3,5 toneladas; aviones, avionetas, helicópteros, motos acuáticas, triceres, cuadrones, yates, barcos; cuotas, membrecías, afiliaciones, acciones y similares de clubes sociales mayores a USD \$1,500.00; servicios de telefonía fija y planes; servicios personales de telefonía móvil con tarifa del 10%, excluido prepago; y fundas plásticas con un impuesto progresivo que cobre un 0.04 dólares en el primer año hasta 0.10 en el año 2023. Se excluyeron de este impuesto el alcohol de producción nacional o importado así como las bebidas alcohólicas elaboradas localmente; productos destinados a la exportación; vehículos ortopédicos y no ortopédicos, importados o adquiridos localmente; vehículos motorizados eléctricos; productos lácteos y sus derivados; focos incandescentes utilizados como insumos automotrices; armas de fuego, sus municiones, vehículos para uso operativo, sus partes y repuestos adquiridos por la fuerza pública; armas de fuego deportivas y las municiones que en éstas se utilicen; aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; furgonetas y camiones de hasta 3.5 toneladas de carga; camionetas y otros vehículos de hasta USD \$30,000.00, con el objeto de apoyar al transporte en sectores comunitarios y

rurales, y fuere calificado por el ente público competente; fundas plásticas para uso industrial, agrícola, agroindustrial, de exportación, para productos congelados, que hayan sido compuestas por 50% materia prima reciclada postconsumo; y fundas plásticas utilizadas como empaques primarios. En cuanto a la devolución de impuestos se reforma el Código Orgánico de la Producción, para que las empresas exportadoras realizaren su trámite de devolución de impuestos del comercio exterior de manera rápida, a excepción del IVA (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, 2019).

Otro punto importante que se adicionó en esta reforma es el régimen impositivo para microempresas, quienes aplicaron a IR, IVA e ICE. En relación con el IR se estableció una tarifa fija de 2% sobre los ingresos brutos. En cuanto a las retenciones en la fuente por IR y por IVA, este régimen fue excluido (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, 2019).

Dentro de este orden, se incluyeron las reformas que afectaron al ISD. Se declaran como exentos de este impuesto los siguientes: a) Pagos de créditos a instituciones financieras internacionales con un plazo de hasta 180 días; b) Dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras a favor de sociedades extranjeras o personas naturales no residente en Ecuador. c) pago de rendimientos financieros, ganancias de capital, capital de inversiones provenientes del exterior consignadas para adquisición de viviendas, microcréditos o inversiones productivas. d) para el sector agrícola una exención del 50% de la tasa de registro y de importación en insumos agropecuarios (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, 2019).

En esta ley crearon una contribución única y temporal, no reembolsable como crédito tributario aplicada a las sociedades que hubieren generado más de un millón dólares. Las

empresas tuvieron que pagar esta contribución durante tres años según la tabla especificada por la administración tributaria (Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, 2019).

Reforma Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal 2021 tras la Pandemia COVID 19

En diciembre de 2019 fue detectado el primer caso de COVID 19 en China, este virus se esparció en el mundo y causó una crisis global. Para evitar que el virus siga contaminando más países, los gobernantes tomaron medidas de confinamiento para la actividad económica y social, cerrando temporalmente, lugares públicos, hoteles, empresas, escuelas, etc. que no se consideraban como prioritarios para la vida. En 2021 aproximadamente hubo 4,39 millones de fallecidos por esta causa (Ángeles Castro, 2021). En Ecuador el presidente Lenin Moreno declaró la emergencia sanitaria en marzo de 2020 y decretó estado de excepción por calamidad pública, por lo cual se inició con el confinamiento que restringió la circulación y el normal desempeño de la actividad económica en el país (Arciniegas Paspuel et al., 2021). Ecuador fue uno de los países más afectados por el coronavirus no solo por ser uno de los países con mayor número de fallecidos, sino también por la caída de los precios de petróleo, sumando a una crisis económica con una contracción del PIB en un 9% (Jara et al., 2022).

Así pues Paredes-Torres et al., (2022) indica que las MiPYMEs fueron mayormente afectadas que las grandes compañías. Estudios indican que el 85% de estas compañías quebraron dentro de los tres primeros meses de la pandemia. Adicional a este inconveniente, Ecuador ha mantenido una deuda al 2021 de 63 mil millones de dólares por lo que el 29 de noviembre de 2021, mediante registro oficial Nro. 587 entró en vigencia la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID 19 (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, 2021).

Las reformas tributarias de esta ley, aplicadas a las empresas, inician agregando un impuesto temporal llamado “Contribuciones temporales para el Impulso Económico y Sostenibilidad Fiscal Post COVID-19”. Este impuesto grava por dos años consecutivos (2022 y 2023) a las empresas que posean más de USD 5,000,000.00 hasta el 31 de diciembre de 2020. Adicionalmente, se creó el impuesto único y temporal para la regularización de activos en el exterior. Este impuesto grava en base a la tabla establecida sobre la declaración juramentada de bienes e ingresos que tenga las sociedades en el exterior (Ley Orgánica Para El Desarrollo Económico Y Sostenibilidad Fiscal, 2021).

Seguidamente se dan las reformas en la LRTI y la creación del Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares (RIMPE). En el cual se clasifican por un lado los emprendedores que son los contribuyentes con ingresos brutos de hasta USD\$300,000.00 y por otro lado los negocios populares que son los contribuyentes con ingresos de hasta USD\$20,000.00; la ley incluye varias actividades como excepciones que no aplicaran este régimen. Este régimen está vigente por tres años. Los contribuyentes tienen la obligación de emitir comprobantes, llevar un control de sus ingresos y gastos, no pueden emitir retenciones. Las empresas categorizadas bajo RIMPE deberán pagar el impuesto a la renta en base a los Ingresos brutos (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021).

Las principales reformas que se presentan en cuanto al impuesto a la renta, en relación con ingresos exentos son: a) la enajenación de bienes inmuebles realizada por empresas será un ingreso exento en la primera transferencia ocasional. Posterior a los cinco años de promulgación de esta ley será un ingreso gravado; b) La enajenación de acciones, participaciones, u otros derechos representativos de capital que se realice a través de bolsa de valores; c) Todos los

ingresos por rendimientos financieros que se emitan a más de 180 días son exentos; d) Se eliminan varios ingresos exentos afines con nueva inversiones (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021).

En relación con los gastos deducibles se incluye la construcción sustentable, depreciación y amortización de maquinaria, equipos y tecnologías de construcción sustentable, programas ambientales, por las donaciones, inversiones y/o patrocinios a favor de programas, fondos y proyectos de prevención, protección, conservación, bioemprendimientos, restauración y reparación ambiental. Todo esto con el 100% de deducción. Seguidamente con el 150% de deducción se añaden costos y gastos por promoción y publicidad a favor de deportistas, en gastos de publicidad, promoción y patrocinio realizados a favor de deportistas, programas, proyectos o eventos deportivos, becas a estudiantes de bajos recursos, becas o ayudas a estudiantes de bajos recursos en instituciones educativas de formación dual y de tercer o cuarto nivel, auspicios y patrocinios a entidades educativas de nivel básico y bachillerato, auspicios y patrocinios destinados a becas, alimentación e infraestructura, en escuelas, colegios públicos y fiscomisionales, patrocinio para erradicar la desnutrición infantil y atención de madres gestantes, patrocinios otorgados a entidades sin fines de lucro cuya actividad se centre en la erradicación de la desnutrición infantil y atención de madres gestantes, eventos artísticos y culturales, gastos por organización y patrocinio de eventos artísticos, culturales y de producción y patrocinio de obras cinematográficas y gastos por aportes privados para el fomento a las artes, el cine y la innovación en cultura. El límite establecido es el 10% ingresos brutos del año de la empresa (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021).

Sobre los incentivos para desarrollo de nuevas inversiones, las sociedades podrán gozar de la reducción del 3% del IR para el desarrollo de nuevas inversiones hasta por el lapso de 15 años que la inversión genere utilidades y hasta 5% en caso de nuevas inversiones con contratos de inversión. Las utilidades por la enajenación de acciones de empresas domiciliadas en Ecuador gravarán por única vez el 10% de tarifa de IR (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021).

A propósito del IVA, se incluyen en tarifa 0% glucómetros, lancetas, tiras reactivas para medición de glucosa, bombas de insulina, marcapasos, mascarillas, oxímetros, alcohol y gel antibacterial superior al 70% de concentración; toallas sanitarias, tampones, copas menstruales y pañales desechables populares; y, la importación de combustibles derivados de hidrocarburos, biocombustibles, sus mezclas incluido GLP y gas natural, destinados para el consumo interno del país, servicios prestados por alcuotas de clubes sociales o gremios profesionales que no sean mayores a USD 1,500,00 en el año, dominios de páginas web, servidores (hosting), computación en la nube y los servicios de alojamiento turístico a turistas extranjeros. Los exportadores se benefician con el derecho de crédito tributario para las empresas que sean proveedoras directas sean o no de propiedad de la exportadora y que pertenezcan a la misma cadena productiva (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021).

Otro impuesto que fue reformado es el ICE. Este impuesto indirecto agrega a su lista el servicio de televisión pagada a excepción de la modalidad streaming y las membresías de clubes sociales. Así también se excluyen de este impuesto, la telefonía fija y el servicio y planes que comercialicen voz, datos y SMS del servicio móvil, los videojuegos, calefones y sistemas de calentamiento de uso doméstico a gas, jugos con más de 50% de contenido natural y vehículos

híbridos. En referencia al ISD, se exoneran de este impuesto los pagos realizados al exterior por concepto de importación de bienes de capital y materias primas efectuados por las sociedades con contratos de inversión. Para concluir este tema, el Presidente de la República tiene la potestad de reducir la tarifa de IVA del 12% al 8% en servicios turísticos hasta por 12 días al año y en ICE a cualquiera de los bienes y servicios gravados (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021).

Recaudación Fiscal

La recaudación fiscal es el ingreso que el gobierno colecta de los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables, a través de los sujetos activos o administración tributaria, en base a la normativa legal expedida en la constitución, leyes, reglamentos o decretos. Con los tributos se pretende principalmente solventar el desarrollo y ejecución del plan de gobierno (Arciniegas Paspuel et al., 2021). Según los hallazgos de Sen Gupta (2007) existen varios factores importantes que afecta a la recaudación fiscal. El PIB per cápita, la intervención de la agricultura en el PIB, y la apertura comercial como factores estructurales y la corrupción como un factor institucional influye representativamente en los ingresos del fisco. Para complementar este punto, sostuvo que, en comparación, los países dependientes de los impuestos en bienes y servicios tienen un menor desempeño en los ingresos fiscales que los países dependientes de los impuestos gravados sobre los ingresos, utilidades o ganancias de capital.

La recaudación fiscal es una de las fuentes primordiales de ingresos del estado ecuatoriano, tal y como establecen Andrade Donoso y Caza (2020) “lo más importante es que la razón prive sobre la coerción estatal y que los ciudadanos tengan cultura tributaria, puesto que la recaudación tributaria es el principal cimiento de ingresos fiscales para la sostenibilidad fiscal”. (p. 51). De acuerdo con la administración fiscal de Ecuador, los ingresos por impuestos estaban

compuestos por el 14% del PIB en el año 2015, excluyendo los impuestos seccionales y la contribución al seguro social. Según la tendencia de datos de recaudación tributaria, los impuestos indirectos son los más representativos (Beltrán Ayala et al., 2020). Nueve de cada diez dólares venían de la recaudación de impuestos directos de las utilidades de empresas, y el restante de los ingresos de personas naturales y otros impuestos (Ramírez-Álvarez, 2022).

Para medir la eficiencia de la administración tributaria es elemental analizar tres factores: La actividad económica, la política tributaria y el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Martín del 2009 define estos tres factores de la siguiente manera:

La actividad económica (como motor de generación, empleo y transformación de recursos) suministra una primera aproximación de la capacidad contributiva del agente económico para asumir una carga tributaria. La política tributaria, en cambio, establece el cálculo del impuesto; es decir, norma el hecho generador, el sujeto pasivo, el tipo impositivo, las exenciones y deducciones correspondientes y la liquidación del impuesto (Ramírez & Carrillo, 2020, p.79).

Cabe considerar que los impuestos contribuyen a disminuir la desigualdad y la inequidad en la distribución de la riqueza. Sin embargo, la recaudación fiscal se ve influenciada por las reformas tributarias que provocan una inequidad horizontal o vertical. Esto refiere cuando hay tratamientos especiales en los beneficios tributarios (horizontal) o las personas y empresas con mayor capacidad adquisitiva aplican estos beneficios y pagan tarifas menores (vertical), existiendo un desfase con empresas o personas que tienen ingresos equivalentes (Pérez Mejía, 2022).

Los ingresos por tributos, de acuerdo a Pecho Trigueros et al. (2012) dependen de la administración y seguimiento en cuatro brechas en el proceso de recaudación: el registro, la

declaración, la veracidad de datos y la cancelación del tributo. La brecha por registro es la diferencia entre la población potencial y los contribuyentes realmente registrados; la brecha por declaración es la diferencia de los registrados que deberían declarar y los que realizan la declaración; la brecha de veracidad es la diferencia entre los valores declarados y los valores que la administración tributaria determina; y por último la brecha de pago que es la diferencia entre el impuesto pagado dentro de los plazos establecidos y el valor declarado voluntariamente por los contribuyentes.

Para Jorratt De Luis (1998) se podría incrementar la recaudación fiscal instaurando nuevos impuestos o aumentando la eficiencia con la que se recaudan los existentes, reduciendo las brechas entre la recaudación potencial y la capacidad recaudatoria del sistema tributario mediante acciones y estrategias de control que disminuyan la percepción de riesgo de los contribuyentes y mejore el proceder de estos. En este aspecto, Ramírez y Carrillo (2020) aseveraron que la reducción coordinada de las brechas anteriormente descritas y su medición es una estrategia prioritaria para la administración tributaria para alcanzar el objetivo de recaudación fiscal.

Metodología

A continuación, en esta sección se presenta el marco metodológico de esta investigación. Se analiza el enfoque, método, alcance, descripción de los instrumentos y diseño que se ha empleado en su elaboración. Para el desarrollo de esta investigación se aplicó un estudio de enfoque cualitativo que tiene como objetivo, según Icart Isern et al. (2012) “identificar los elementos que configuran la realidad estudiada, describir la relación entre ellos y sintetizar el conocimiento resultante” (p. 37). El alcance de la investigación es descriptivo, en virtud de la información obtenida en primera instancia se describió las características de política fiscal del

Ecuador y sus reformas tributarias aplicadas a las empresas para posteriormente relacionarlas con la recaudación fiscal. Así también, será de alcance exploratorio, ya que se pretende conocer la relación entre las reformas tributarias y la recaudación fiscal mostrando las características de estas de forma independiente.

Este es un estudio no experimental de corte longitudinal ya que los datos de las variables se observaron tal como constan en las bases de datos del Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), SRI y Banco Central del Ecuador (BCE). El paradigma epistemológico empírico-analítico, definido por J. Padrón (2007) como la corriente del pensamiento llamada teoría crítica, que comprende una revisión de información entre los años 2018 -2022 (Ruffini, 2017). La información se recolectó utilizando fuentes de información secundarias como lectura y análisis de documentos, normativas, inspección bibliográfica, exploración de artículos que demuestren el impacto de las reformas tributarias objeto de estudio.

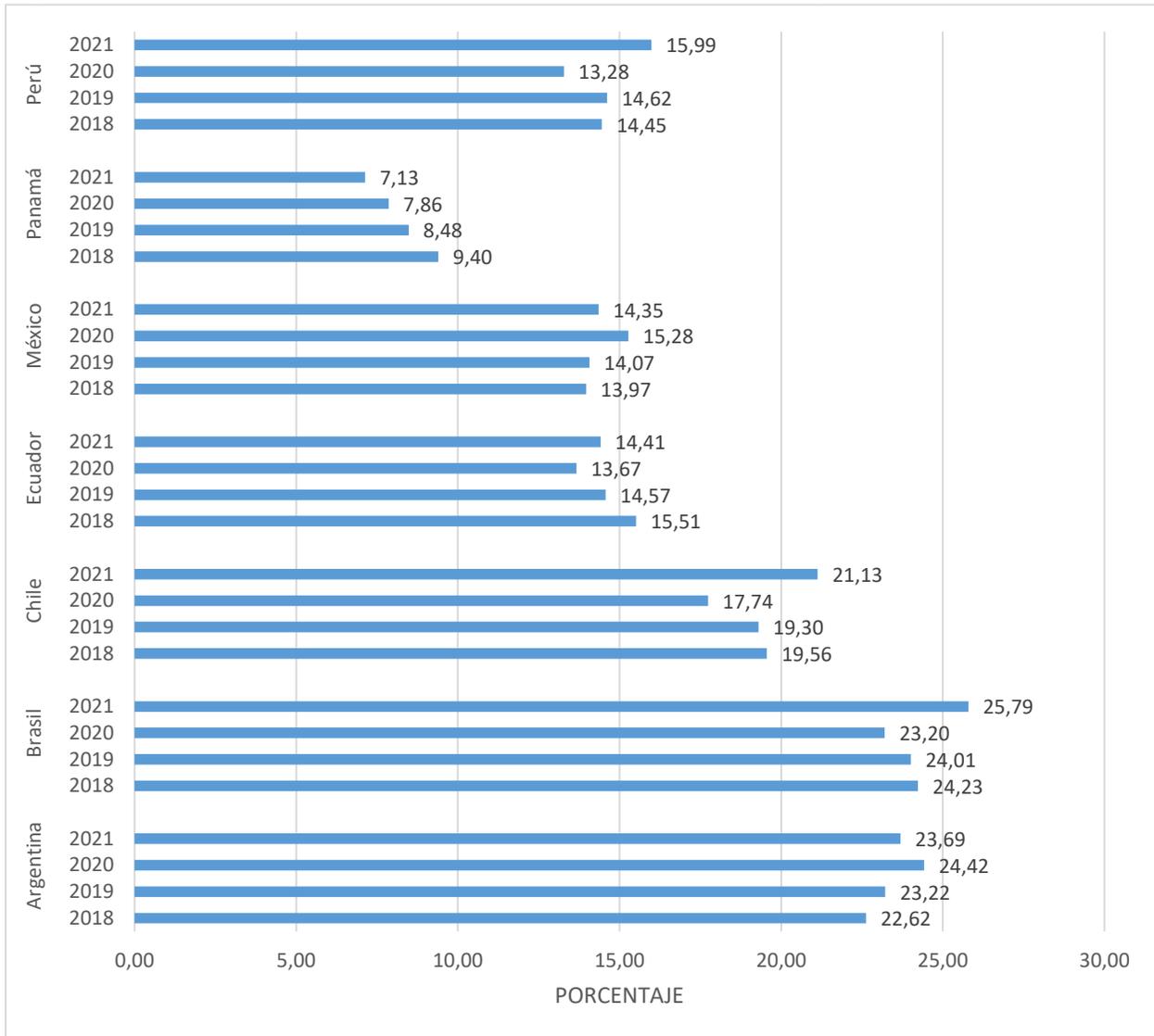
En concordancia con lo anterior, a través de un método inductivo definido como “proceso en el que, a partir del estudio de casos particulares, se obtiene conclusiones o leyes universales que explican o relacionan los fenómenos estudiados” (Coello Zambrano, 2019). Este sistema permite que mediante la revisión de los objetivos publicados en las reformas tributarias y el análisis de los principales cambios que estas trajeron determinar de qué forma impactan a la recaudación fiscal de las empresas en los años 2018-2022.

Análisis de resultados

Con base en base las fuentes secundarias investigadas que disponen de información estadística se obtuvieron los siguientes gráficos:

Figura 1

Ingresos Tributarios Países América Latina y el Caribe, en Porcentajes del PIB



Tomado de “Ingresos tributarios por tipo de impuestos en porcentaje del PIB”, de (CEPAL, 2023).

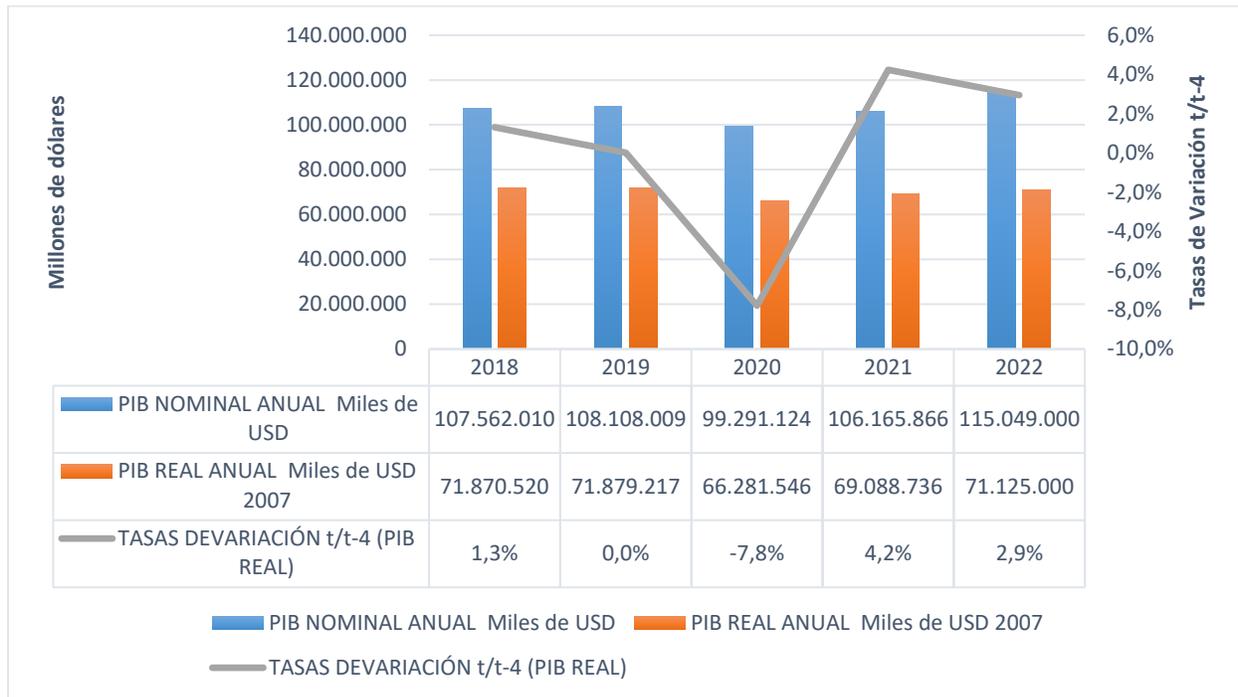
¿Es Ecuador un país con una fuerte presión fiscal frente a los países comparados? Según el gráfico el Ecuador mantiene la presión fiscal más baja entre estos países en promedio. El país con mayor carga tributaria es Chile, seguido por Perú y México.

En el año 2018 y 2021 el Ecuador mantiene la menor presión fiscal, en el año 2020 Ecuador supera ligeramente a Panamá, sin embargo, la diferencia entre la presión fiscal de Chile

y Ecuador es significativa. Esto manifiesta que los impuestos que se recaudan en Ecuador son bajos en relación con el PIB.

Figura 2

PIB Ecuador

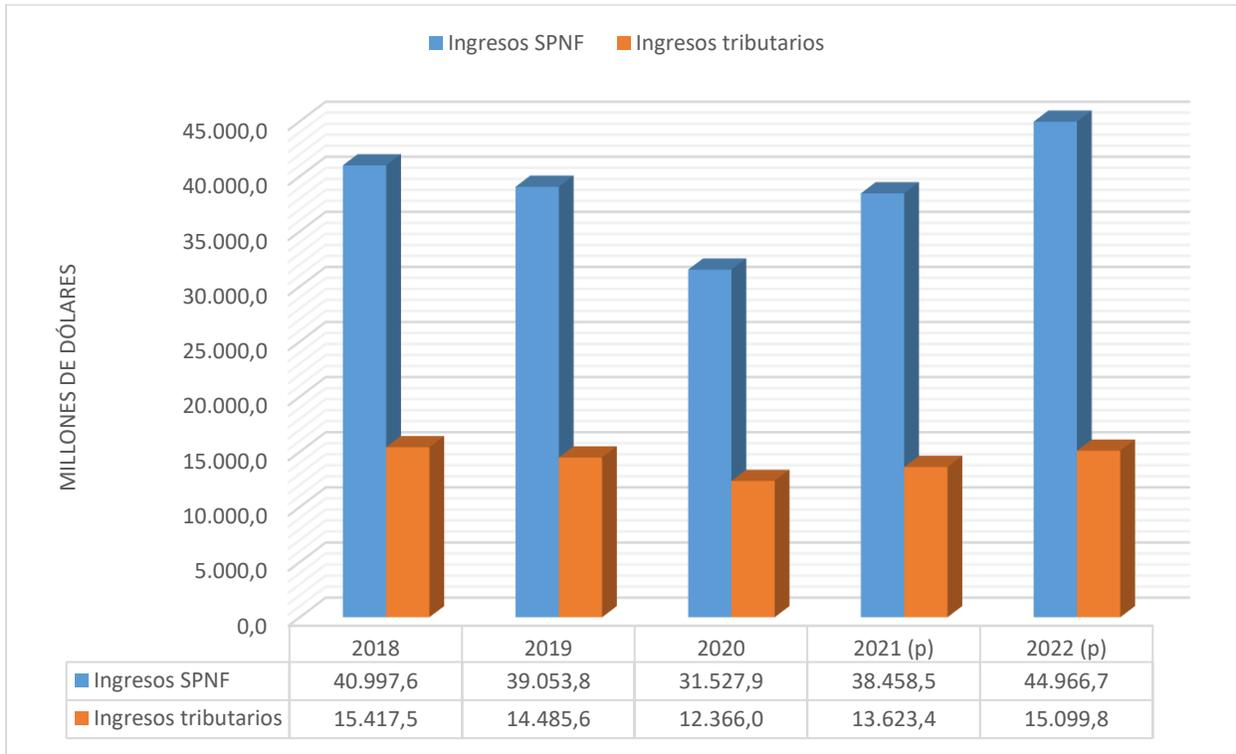


Tomado de “*Información Económica*” (Banco Central del Ecuador, 2023a).

En referencia a la Figura 2 sobre el PIB, se puede observar que el PIB nominal tiene una tendencia de decrecimiento del 2018 a 2020 y en los años posteriores se recupera. A pesar de esto, el PIB real muestra que durante los años 2018 al 2019 mantienen un ingreso similar, el brote del virus COVID 19 a nivel mundial causa una caída importante en el PIB y en los siguientes dos años se logra recuperar. Sin embargo, el crecimiento no alcanza a recuperar el mayor valor por PIB que se presenta en el año 2018.

Figura 3

Ingresos del Sector Público No Financiero (SPNF) e Ingresos Tributarios



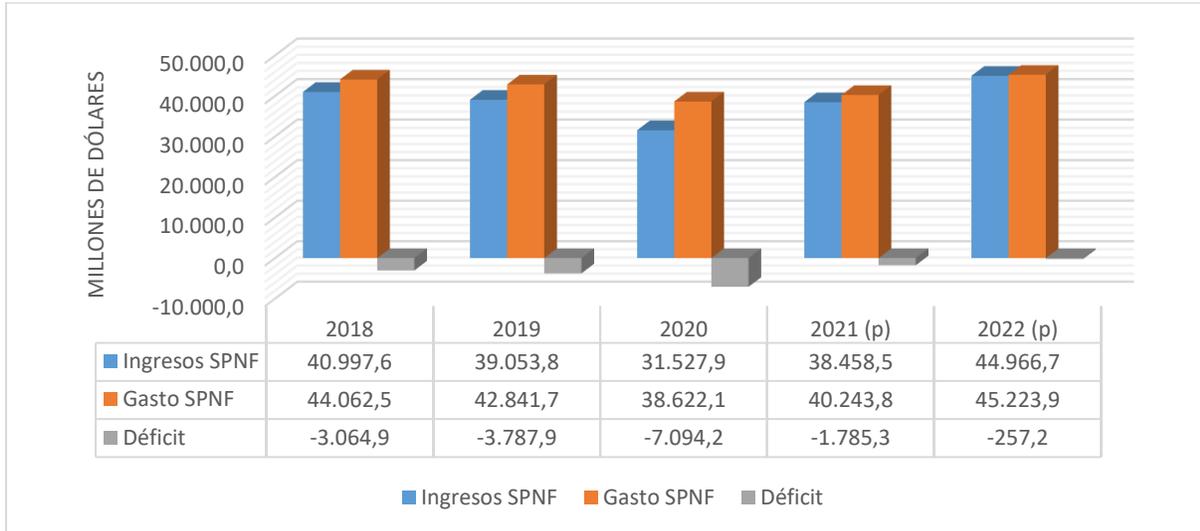
Tomado de “Operaciones -SPNF- millones de dólares” (Banco Central del Ecuador, 2023b).

El declive de la economía por la emergencia sanitaria se muestra en los datos del PIB en el año 2020, con 5,598 millones de dólares menos que en el año 2019 representando un 8% de diferencia. Esta tendencia no es un patrón para la recaudación fiscal, ya que en porcentaje los ingresos tributarios en el año 2020 caen en un 20% con respecto al año 2019. Sin embargo, la recuperación de la economía y de la recaudación fiscal se recupera para el 2022, no en su totalidad, pero con miras a equiparar en el año 2023.

Los ingresos tributarios representan aproximadamente entre un 34% y un 38% de los ingresos del SPNF. La tendencia de los ingresos tributarios sigue la misma tendencia de los Ingresos del SPNF, pero no en la misma proporción.

Figura 4

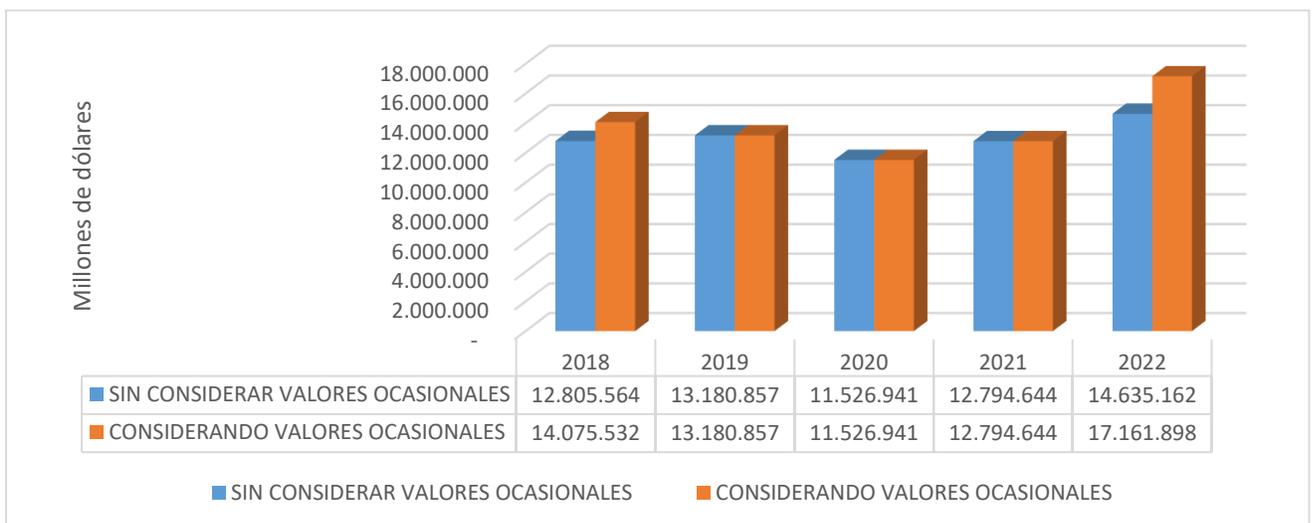
Ingresos, Gasto y Resultados del SPNF



Tomado de “Operaciones -SPNF- millones de dólares” (Banco Central del Ecuador, 2023b). Si se analiza la figura 4 y 5 se puede comparar y decir que la recaudación fiscal representa una porción importante de los ingresos y gastos del estado. Los ingresos tributarios son una fuente permanente de recursos para el gobierno por lo que se debe poner especial énfasis en la administración tributaria.

Figura 5

Recaudación Tributaria



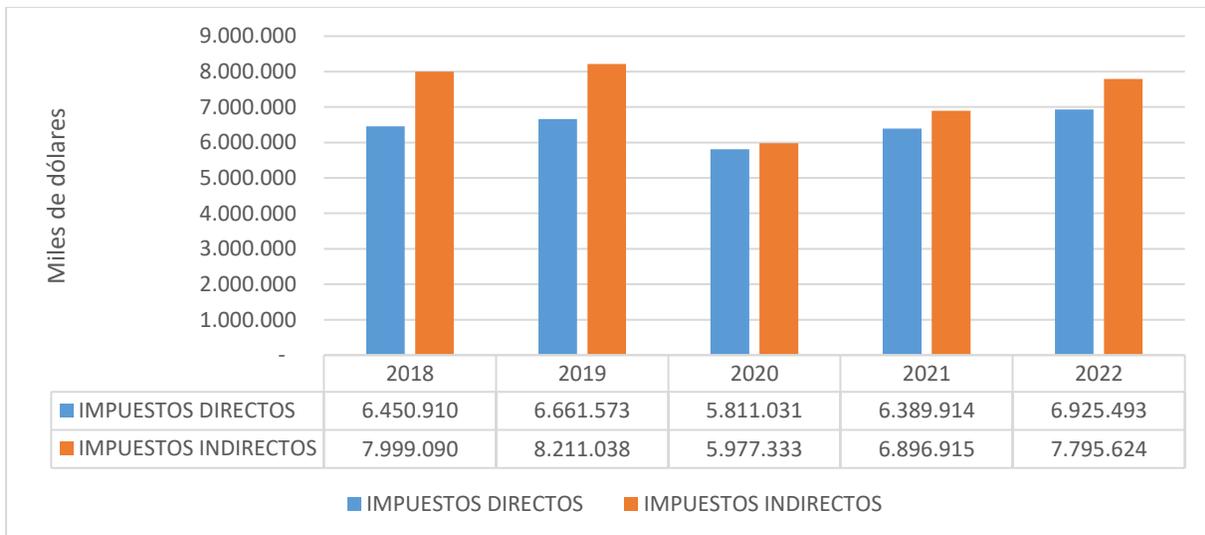
Tomado de “Estadísticas Generales de Recaudación SRI” (SRI, 2023)

La recaudación fiscal en el año 2022 contempla un crecimiento del 22% frente al 2018. En particular, el 2022 fue el mejor año de recaudación entre los años comparados. A su vez, el año 2020 presentó el peor resultado de recaudación de los cinco últimos años, en evidencia del confinamiento de la población y el declive de la actividad económica de muchos sectores del país; en comparación con el año 2018 hay un decrecimiento del 18% considerando valores ocasionales (tributos temporales), mientras que en el 2022 se expone una recuperación y crecimiento del 27% sin considerar valores ocasionales.

Por concepto de valores ocasionales, el año 2022 recauda 2,526 millones de dólares. Estos valores son resultado de la recaudación por contribución post COVID de sociedades y personas naturales, siendo el aporte por sociedades un 66,55% y el restante corresponde a personas naturales; En el año 2018 los valores ocasionales corresponden a las remisiones de multas, intereses y recargo que el gobierno otorga y a contribuciones solidarias. Este representa, según datos del SRI, (2023) 1,269 millones de dólares.

Figura 6

Impuesto Directos e Indirectos

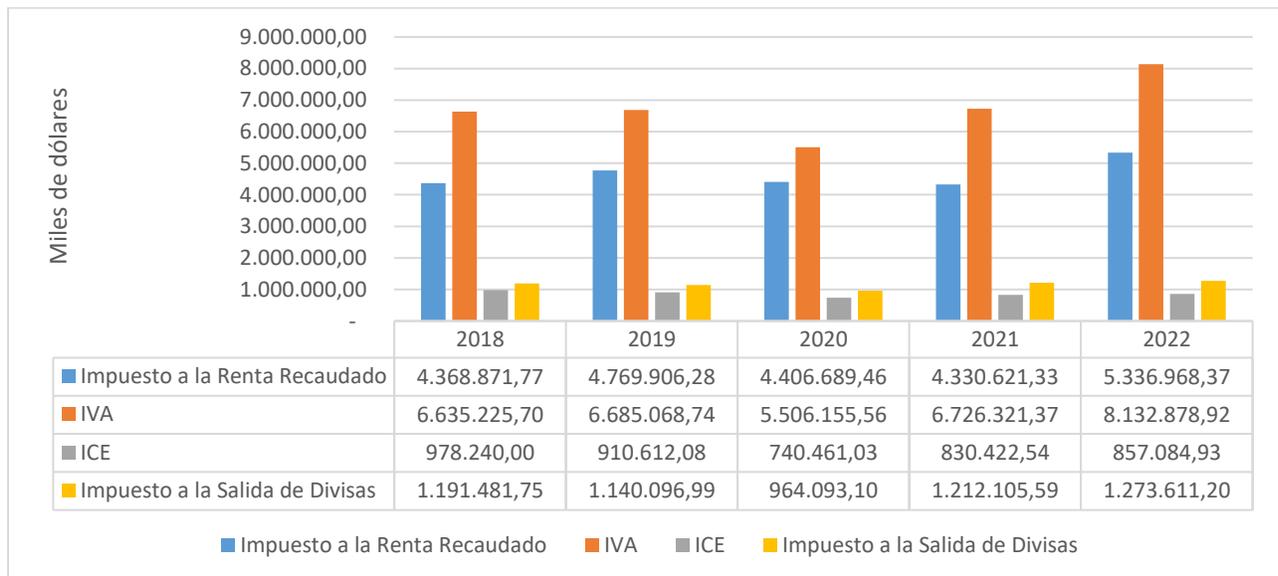


Tomado de “*Estadísticas Generales de Recaudación SRI*” (SRI, 2023)

Considerando únicamente los impuestos administrados por el SRI, se observa en la Figura 6 cómo los impuestos directos siempre se han mantenido debajo de los impuestos indirectos, por lo que el recaudo del IVA y del ICE superan al IR y al ISD. Por lo que se evidencia que el principio de progresividad aún no se ha alcanzado a pesar de las reformas tributarias establecidas. Los años 2020, 2021 y 2022 se han caracterizado por haber reducido el porcentaje de desigualdad entre los impuesto directos e indirectos con un 3%, 8% y 13% respectivamente. En la figura 7, se puede ver plasmado en cifras lo que se menciona en la figura 6 donde se indica que los impuestos indirectos superan a los directos, en este caso se puede apreciar que el IVA es el mayor impuesto recaudado con 6,635 millones de dólares en el 2018 llegando a un crecimiento significativo en el 2022 con 8,132 millones de dólares, a su vez el segundo impuesto con mayor recaudación es el IR con 4,368 millones de dólares en el 2018 y se puede notar un crecimiento en el 2022 con 5,336 millones de dólares .

Figura 7

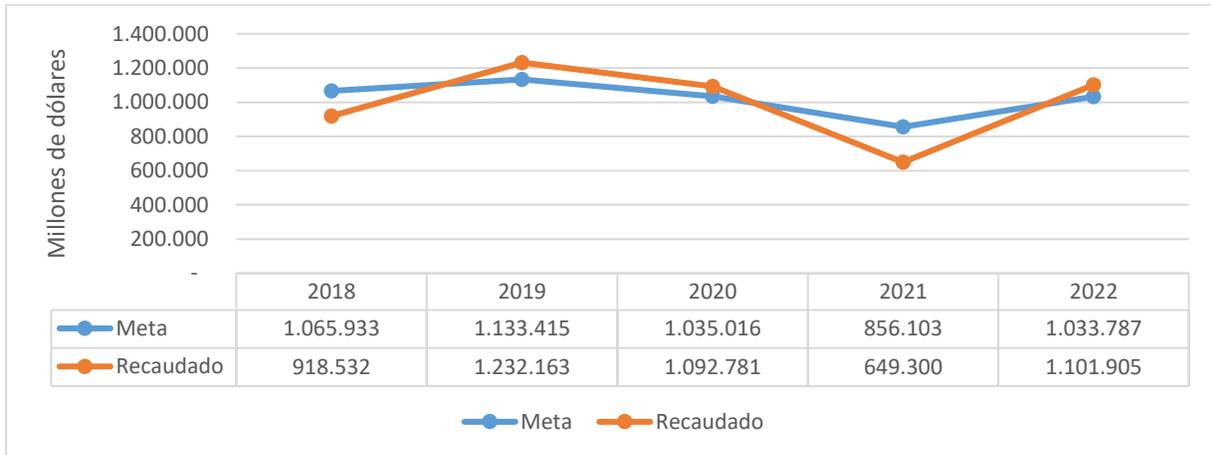
Recaudación Tributaria por Impuesto



Tomado de “*Estadísticas Generales de Recaudación SRI*” (SRI, 2023)

Figura 8

Comparativo de Recaudación Tributaria por IR Meta vs Real de Empresas

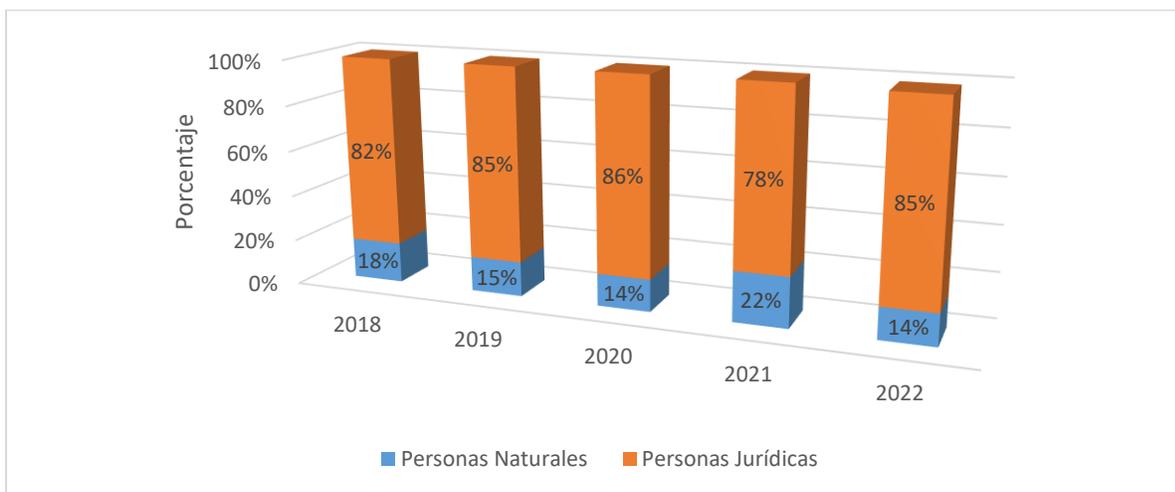


Tomado de “*Estadísticas Generales de Recaudación SRI*” (SRI, 2023)

En la figura 8 se analiza la brecha que hay entre la recaudación proyectada o potencial y la recaudación efectiva. Se evidencia que los años 2019, 2020 y 2022, si se alcanzan la metas planteadas. Según Jorratt De Luis, de 1998, la diferencia del decrecimiento que existe entre los años 2018 y 2021 reflejaría la evasión fiscal, debido a que no se alcanzó la meta establecida por el SRI.

Figura 9

Porcentaje de Recaudación Tributaria por IR de Empresas vs Personas Naturales

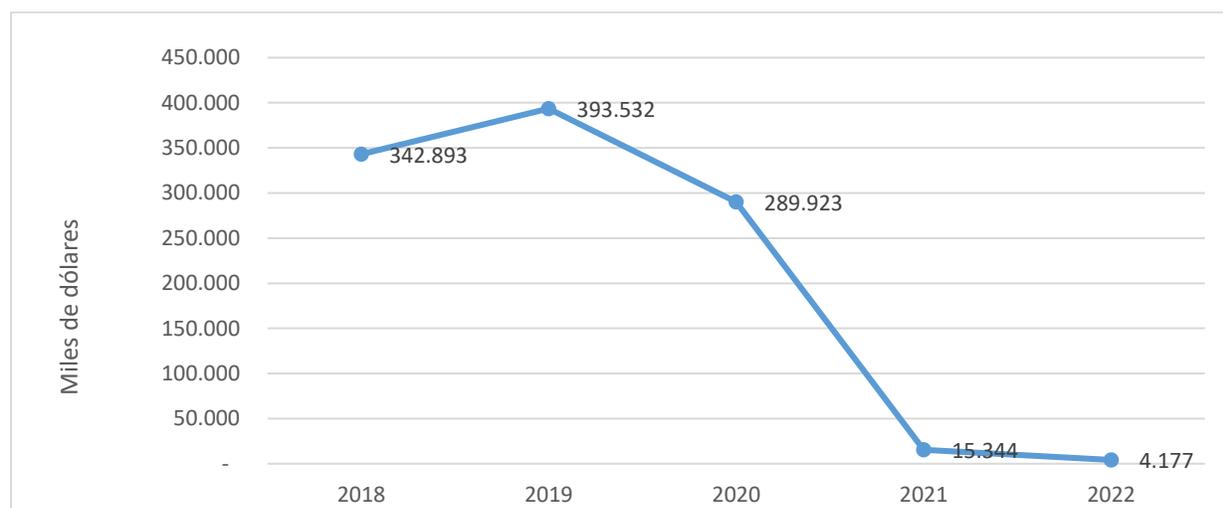


Tomado de “*Estadísticas Generales de Recaudación SRI*” (SRI, 2023)

Como lo indica la figura 9 el crecimiento en las recaudaciones del Impuesto a Renta de personas jurídicas del año 2018 al 2022 se mantuvo entre un 82% y un 85% de la recaudación por IR y el restante correspondió a personas naturales. El año atípico fue el 2021 donde este porcentaje bajó al 78% de la recaudación total. Los datos estadísticos demuestran que la recaudación que no correspondía a empresas aumenta, se asume que esto se debe al incremento del pago de impuesto por Herencias, Legados y Donaciones, este normalmente en los años 2018, 2019, 2020 recauda 24,000 millones de dólares aproximadamente, por otro lado, en el 2021 se recauda 39,695 millones de dólares. Se demuestra que no ha habido un crecimiento significativo en este impuesto durante estos períodos.

Figura 10

Recaudación Tributaria por Anticipo de IR



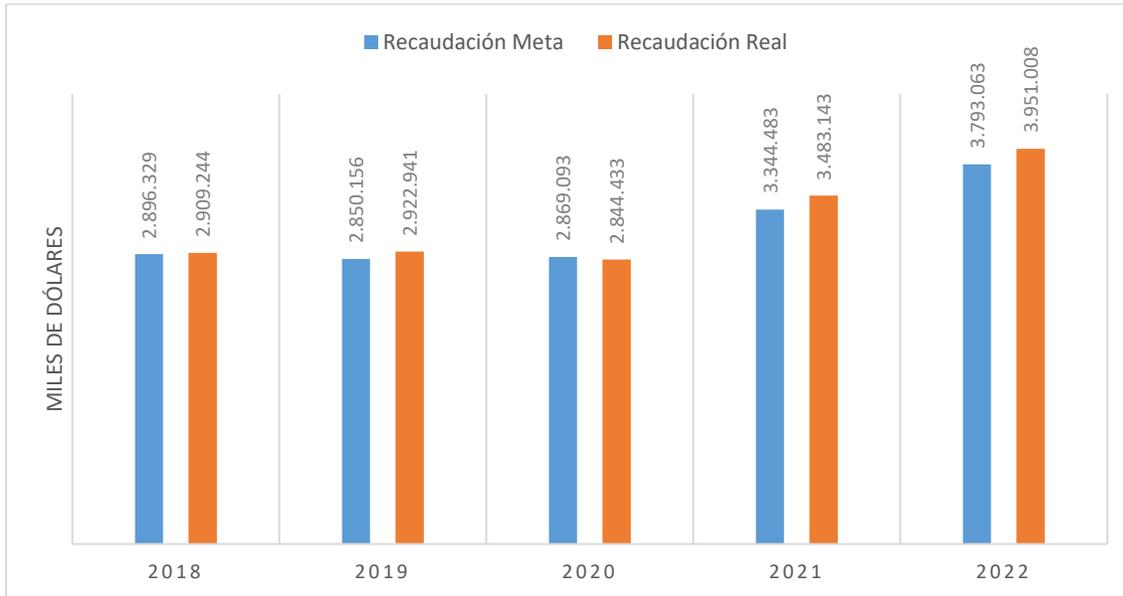
Tomado de “*Estadísticas Generales de Recaudación SRI*” (SRI, 2023)

La presente figura muestra la evolución del anticipo de IR, este rubro de los ingresos tributarios se ha reducido dramáticamente en el último año 2022. Su pico más alto, analizando los periodos confrontados, fue el año 2019, donde aún estaba vigente la reforma de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal 2018 con el pago obligatorio del 50% del anticipo del IR. El

anticipo del IR cayó de 342,893 millones de dólares en el 2018 a 4,177 millones de dólares por la eliminación de obligatoriedad de pago del anticipo al IR en la reforma del 2020.

Figura 11

Valores de recaudación meta comparado a valores de recaudación real



Tomado de “Estadísticas Generales de Recaudación SRI” (SRI, 2023)

En la figura 11 se observa que la administración tributaria ha cumplido su meta de recaudación todos los años a excepción del año 2020, como consecuencia de la caída económica por la emergencia sanitaria. De igual manera, se aprecia que el crecimiento de retenciones ha sido más significativo en el año 2021 y 2022, posterior a las reformas establecidas sobre esta figura.

Discusión

A propósito de las reformas del 2018, Franco Muñoz (2018) indica que el Gobierno tuvo necesidad de liquidez y que mediante la remisión de deudas, multas y recargos se pretendía recaudar 774 millones de dólares hasta el año 2020, sabiendo que en el 2018 ingresaría más del 70%. Con base a esto y de acuerdo con los datos estadísticos del SRI, el Gobierno logró y

sobrepasó esta meta con un total de 1,103 millones de dólares por esta reforma temporal a la ley tributaria, de este valor 837 millones de dólares corresponden a la recaudación de empresas.

Respecto a la carga fiscal, los datos reflejan que en el año 2018 y 2019 ésta se mantuvo, por lo que se muestra que las reformas tributarias por la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal 2018 no tuvieron incidencia en la economía fiscal y tampoco hubo un crecimiento en el PIB real del país a pesar de existir nuevas reformas que supuestamente incentivaban las inversiones.

En el año 2019 con la aprobación de la Reforma tributaria por la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria a nivel empresarial se tenía como punto fuerte el cambio del anticipo del IR como opcional, lo que pretendía dar mayor flujo de dinero en las empresas. Ahora bien, las debilidades figuraban en nuevos impuestos como la contribución única y temporal para empresas que tenían ingresos mayores a 1,000,000 de dólares por 3 años consecutivos (Mayorga-Morales et al., 2020). Sin embargo, las intenciones de esta reforma no se pudieron ver reflejadas en la recaudación fiscal por la situación del COVID 19.

En el año 2022 las reformas tributarias implementadas dieron un resultado favorable para la recaudación fiscal ya que se han incrementado en un 23% respecto al año anterior y ha sido el año con mejor recaudación entre los comparados. Así también al realizar un análisis comparativo en el crecimiento del PIB y el crecimiento de la recaudación fiscal con el año 2020, se demuestra que la emergencia sanitaria golpeó a la economía del país, decreciendo el PIB real en un 8% al igual que la recaudación fiscal. En el año 2021 el PIB no se recupera totalmente sin embargo aumenta en un 4% con respecto al 2020. Por otro lado, la recaudación fiscal no se recuperó y cae en un 2% adicional en comparación con el año 2020.

Concerniente al ISD, Carchi Árias y González Malla (2017) plantean que el incremento al ISD del 2% al 5%, causó inseguridad y la recaudación por este incremento fue representativo para el estado. Sin embargo, el objetivo del ISD se tergiversó ya que este pretendía ser un impuesto regulatorio a la fuga de capitales y paso a ser un impuesto recaudador. En referencia a esto y a las reformas de reducción que se aplicaron desde el 2022, este impuesto no se ha reducido en su % de recaudación respecto a la recaudación bruta de impuestos, siendo este entre un 8% y 9%. Incluso, en valores monetarios comparando el año 2018 y el año 2021 este ha presentado un incremento en la recaudación por 82 millones de dólares. Lo que vale cuestionarse es si esta reducción al ISD realmente está cumpliendo con su objetivo. Cabe recalcar que la información obtenida de valores se ha tomado en general, debido a que no se dispone de información por personas naturales o por empresas.

El análisis que realizan Caza y Almeida (2014) sobre los países que mantienen estructuras tributarias donde predominan los impuestos indirectos, como por ejemplo el IVA y el ICE, terminan siendo regresivos. Es decir, en términos de proporción, los impuestos indirectos toman una mayor porción de los impuestos de las personas con menor ingreso que de las que tienen un mayor ingreso. En base a esto, es preciso señalar que la estructura tributaria que mantiene Ecuador es regresiva, debido a que las recaudaciones tributarias por impuestos indirectos son superiores a los impuestos directos en todos los períodos analizados. En el 2020, durante la pandemia, el PIB decreció un 8% comparado con el año 2019, por consiguiente, la recaudación también se redujo a un 27%, un porcentaje notablemente mayor que el decrecimiento del PIB. Desde el punto de vista de Mejía Flores et al. (2019) el promedio de impuestos directos e indirectos en el período que analizaron fue del 45,15% y 54,85% respectivamente, bajo este esquema la política fiscal ha optado por imponer una mayor carga al

consumo que a la instauración de renta. Por tanto, las reformas realizadas aún no cumplen con el principio de progresividad y equidad que se establece en la constitución.

Respecto al IVA, Espinosa et al. (2020) comprobó que este impuesto crece en concordancia con el PIB. Según el análisis de datos en esta investigación, se pudo observar que esta afirmación se cumple en los períodos estudiados. La tendencia de los datos es similar entre el PIB y el IVA, y mantiene un crecimiento homogéneo. Por tanto, si el sector empresarial crece, la recaudación fiscal por este impuesto también se verá beneficiada.

En conformidad con la CEPAL (2010), la estructura tributaria de Latinoamérica tiene una baja carga fiscal, los impuestos en su mayoría son de carácter regresivo y hay una deficiente administración del gasto público (Mayorga-Morales et al., 2020). En base al análisis en las figuras 1, 3 y 6, esta aseveración es correcta, ya que el Ecuador, en comparación a los otros países, presenta una presión fiscal baja, los impuestos indirectos sobrepasan a los impuestos directos y el gasto público apenas se logra cubrir en un 38% en el año 2022 con los ingresos de la recaudación fiscal.

Por otra parte, García Malavé y González Rodríguez (2022) aseveran que nuevos impuestos afectan a la recaudación tributaria, dado que los empresarios deben pagar más impuestos y esto encarece a los bienes y servicios, haciendo que los consumidores no puedan acceder a ellos, provocando el cierre de las empresas. Por ende, la recaudación fiscal se reduciría. En el año 2020, debido a la pandemia, las empresas sufrieron de un declive en su actividad económica como se puede ver reflejado en la figura 2, así también la recaudación fiscal se reduce significativamente por el cierre de empresa que no pudieron cumplir con sus obligaciones.

La opinión de Mejía Flores et al. (2019) sobre la recaudación fiscal es que los tributos son uno de los principales ingresos que tiene Ecuador y en los últimos años el país carga con un déficit fiscal que va en aumento, una excelente decisión sería aumentar la recaudación tributaria y reducir el déficit fiscal. En este sentido, Galarza et al. (2022) expone que el gobierno propuso la reforma tributaria de la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad fiscal, y surge por la situación que Ecuador estuvo atravesando por la pandemia del COVID-19 que causó una desaceleración del PIB, mayor déficit fiscal, problemas de liquidez como resultado del confinamiento; en consecuencia, el SRI ha puesto mayor énfasis en educar con programas formativos, conocimiento y concientización de la población para mejorar la cultura tributaria. Respecto a la reforma mencionada, la actual investigación ha distinguido que esta ha dado resultados favorables respecto a la recaudación, lo que se puede visualizar en los ingresos obtenido por impuestos en el año 2022 con 17.161 millones de dólares, siendo el año con mayor recaudación entre los 5 años analizados. Adicionalmente, en el año 2022 se observa que el gobierno tiene un mayor control de su presupuesto fiscal, ya que el déficit fiscal se reduce significativamente.

En referencia a las personas naturales y jurídicas, Gómez et al del 2017 indica que en Latino América, la mayor carga tributaria está en las empresas recaudando un 71% del total por IR, por el otro lado, se recauda el 29% de las personas naturales (Pineda Calixto et al., 2019). En este aspecto el Ecuador no es la excepción, según los datos extraídos, las empresas aportan con un 83% en promedio de la recaudación de IR en los períodos analizados y las personas naturales el 27% de este impuesto. Vale mencionar que Mejía Flores et al. (2019) concuerda que los gobiernos, las organizaciones y la sociedad deben orientarse en mejorar la gestión de sus actividades para conseguir la sostenibilidad de cada país.

Respecto a la recaudación por anticipos del IR, Jara Mayla y Giler Escandón (2020) concluyen que gracias a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, en la cual se establece que el pago del anticipo del IR es voluntario, se permitió que las empresas tenga mayor liquidez para desarrollarse, crecer a corto y mediano plazo, y ver los resultados de este crecimiento en la mejora de los ingresos tributarios. En la figura 10, se observa la tendencia de la recaudación del Anticipo del IR hacia la baja de 393 millones a 4 millones de dólares; sin embargo, esta reducción, en el año 2021 y 2022 no ha afectado a la recaudación total de IR, las estadísticas de recaudación de IR indican que ahora el rubro de mayor ingreso del IR está en las retenciones.

Conclusiones y Recomendaciones

Luego de haber analizado cada una de las principales reformas tributarias para alcanzar el objetivo general del presente estudio, se hace necesario discernir los hallazgos más relevantes encontrados en el período de estudio 2018-2022. El Ecuador es un país que se caracteriza por modificar constantemente su política tributaria, con el propósito de incrementar los ingresos para el estado y cubrir las necesidades concernientes a gastos e inversiones. Estas reformas aumentan la presión fiscal a las empresas, debido a que son las que más aportan en impuestos. No obstante, a nivel de varios países de Latinoamérica se distingue por tener la menor presión fiscal. De igual manera la normativa legal es compleja y dificulta su aplicación para las sociedades y para la administración tributaria. En consecuencia, el principio de simplicidad administrativa y transparencia debe ser mejorado, para que la estructura tributaria, iniciando desde sus contribuyentes, puedan tributar con mayor eficiencia sus impuestos y reducir la evasión fiscal. En referencia a esto, el estado debe crear reformas tributarias que permitan a las empresas desarrollarse para ser más competitivas, sostenibles y responsables con la sociedad, y analizar los

factores que influyen como la corrupción, falta de inversión, ingresos, gastos y déficit fiscal y la economía.

En los últimos cinco años las empresas o sociedades han aportado mayoritariamente al IR. En este contexto, en el año 2018, la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal reforma varios artículos de la norma para incentivar la inversión reduciendo la tarifa del IR para las empresas. En relación con esta reforma, en los años consiguientes de su aplicación al crecimiento económico del país, es decir el PIB Real no tuvo un incremento, por lo que se asume, los cambios en la normativa tributaria no cumplieron con esta expectativa gubernamental. En esta misma reforma, se pretendía obtener liquidez mediante la remisión de multas, intereses y recargos de los impuestos pendientes de pagar, esto sí tuvo resultados favorables con una recaudación de 1,103 millones de dólares.

De la segunda reforma analizada sobre la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria 2019 se concluyó que el gobierno mantenía expectativas y metas que no se pudieron cumplir debido a la pandemia por el COVID 19, que causó una crisis sanitaria, económica y un déficit fiscal al país, que mandó a la quiebra a las empresas, afectando especialmente a las MiPyMEs y, por ende, reduciendo la recaudación tributaria. En esta reforma el pago obligatorio del anticipo de IR se cambia a voluntario, resultando un alivio para la liquidez de las empresas, sin embargo, no solucionó la situación caótica vivida por la crisis sanitaria.

En este lapso del 2018 al 2022 ha habido tres relevantes reformas que han influido en la recaudación fiscal de las empresas. Según los valores recaudados de cada año, el 2022 fue el que más recaudó, pautando que la reforma Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y

Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID 19 del 2021 fue la más efectiva para incrementar la recaudación fiscal. Sin embargo, la estructura tributaria se ha mantenido con impuestos indirectos, concluyendo en un sistema regresivo, lejos del principio de progresividad, causando recesión e inflación de los bienes y servicios; reduciendo los ingresos de las empresas y a su vez recaudación tributaria. En cuanto al principio de equidad, esta reforma afecta a la población con bajos ingresos económicos, ya que se ha recaudado principalmente el IVA.

En resumen, las reformas tributarias deberían ser estudiadas previamente para analizar sus efectos en la economía y considerar si se está afectando al consumo de las personas, a la formalización de las empresas, a la inversión interna y del extranjero y al desarrollo empresarial. En especial deberían desarrollarse para cumplir con los principios expuestos en la constitución que son la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Referencias

- Acosta Crow, S. P. (2018). *Contrato de Inversión e Incentivos Tributarios como Mecanismos de Atracción de Inversión Privada* [BachelorThesis].
<http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/2802>
- Andino Alarcón, M. (2009). Hacia un nuevo sistema de imposición directa: El Impuesto a la Renta para el Ecuador un sistema distributivo. *Revista Institucional del Servicio de Rentas Internas. Quito : SRI*, 3, 105–150.
- Andrade Donoso, M. S., & Cevallos Caza, K. G. (2020). Cultura tributaria en el Ecuador y la sostenibilidad fiscal. *REVISTA ERUDITUS*, 1(1), Article 1.
<https://doi.org/10.35290/re.v1n1.2020.290>
- Ángeles Castro, G. (2021). The effect of policy response to the COVID-19 pandemic on GDP growth, an analysis with variations over time: El efecto de las políticas de respuesta a la pandemia de COVID-19 en el crecimiento del PIB, un análisis con variaciones en el tiempo. *Contaduría y Administración*, 66(5), 1–18. <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2021.4508>
- Arciniegas Paspuel, O. G., Castro Morales, L. G., & Arias Collaguazo, W. M. (2021). Análisis y predicción de la recaudación tributaria en el Ecuador ante la COVID-19, aplicando el modelo ARIMA. (Spanish): Analysis and prediction of tax collection in Ecuador before COVID-19, applying the ARIMA model. (English). *Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores*, 8, 1–18.
- Arenas de Mesa, A. (2016). *Sostenibilidad fiscal y reformas tributarias en América Latina*. CEPAL.
<https://www.cepal.org/es/publicaciones/40624-sostenibilidad-fiscal-reformas-tributarias-america-latina>
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, 63 (2007).

Constitución de la República del Ecuador, 219 (2008).

Ley para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo, 59 (2018).

Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, 28 (2019).

Banco Central del Ecuador. (2023a). *Información Económica*. Subgerencia de Programación y Regulación.

<https://contenido.bce.fin.ec/documentos/PublicacionesNotas/Catalogo/CuentasNacionales/Indices/c122032023.htm>

Banco Central del Ecuador. (2023b). *Sector Fiscal, Operaciones -SPNF- millones de dólares (Base Devengado)*. <https://www.bce.fin.ec/informacioneconomica/sector-fiscal>

Bedoya Lumbano, G. E. (2016). *El Impuesto a la Salida De Divisas y la Inversión Extranjera Directa en Ecuador, 2008-2015* [BachelorThesis]. <http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/280>

Beltrán Ayala, P., Gómez Dunkley, J. C., & Pico Aguilar, A. L. (2020). *Los Impuestos Directos e Indirectos y su Incidencia en el Crecimiento Económico en el Ecuador*. 18.

Bikas, E., & Andruskaite, E. (2013). *Factors Affecting Value Added Tax Revenue*. 9.

Brito Brito, A., Narvárez Zurita, C., Erazo Alvarez, J., & Torres Palacios, M. (2020). Impacto de los impuestos directos e indirectos en las Pyme de la ciudad de Cuenca período 2016-2018. 593 *Digital Publisher CEIT, 4-1(5)*, 119–136. <https://doi.org/10.33386/593dp.2020.4-1.301>

Carchi Árias, K. L., & González Malla, S. E. (2017). *Impuesto a la Salida De Divisas en la Inversión Extranjera Directa en Ecuador, Período 2012-2015* [MasterThesis].

<http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/1634>

Caza, J. C., & Almeida, S. G. (2014). Análisis Crítico de la Recaudación y Composición Tributaria en Ecuador 2007-2012. *Revista Politécnica*, 34(2), Article 2.

- Cedillo, E. R. (2021). Study of the progressivity of the Personal Income Tax in Mexico. *Contaduría y Administración*, 66(2). Scopus. <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2021.2654>
- Centeno Maldonado, P. A., Moreno Silva, R. H., Tapia Guayanlema, M. G., & Urquizo Padilla, G. L. (2022). El Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Ecuador y sus cambios. (Spanish): Value Added Tax in Ecuador and its changes. (English). *Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores*, 10, 1–17.
- CEPAL. (2023). *Estadísticas e indicadores—CEPALSTAT Bases de Datos y Publicaciones Estadísticas*. <https://statistics.cepal.org/portal/cepalstat/dashboard.html?lang=es>
- Cevallos Alcívar, G. J. (2017). *Incidencia del Impuesto a la Salida de Divisas en la Rentabilidad de los Contribuyentes Especiales Exportadores de Manabí en el 2011-2015* [MasterThesis]. <http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/1648>
- Coello Zambrano, A. A. (2019). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas. Análisis de su aplicación en la legislación ecuatoriana* [MasterThesis]. <http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/3115>
- Ley de Régimen Tributario Interno, 168 (2004).
- Código Tributario, 7 (2005).
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 59 (2004).
- Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, (2021).
- Correa Figueroa, J. P. (2017). *La progresividad en los impuestos directos para una adecuada redistribución de la riqueza y la configuración de la justicia tributaria en el Ecuador* [BachelorThesis, PUCE]. <http://repositorio.puce.edu.ec:80/handle/22000/13876>
- Reglamento De Inversiones Del Código Orgánico De La Producción, 48 (2011).

Echeverría Barroso, C. E. (2015). *Las reformas tributarias y su impacto en la producción: El desarrollo del sector industrial en la ciudad de Guayaquil* [BachelorThesis].

<http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/897>

El Comercio. (2018). Cuatro ejes y 14 medidas abarca el plan económico de Lenín Moreno. *El Comercio*. <https://www.elcomercio.com/actualidad/negocios/medidas-plan-economico-leninmoreno-ecuador.html>

Elizalde Salguero, L. D. C., & Escalante Ramírez, C. M. (2019). *Análisis de la evasión del Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador, período 2014—2018*. 6.

Espinosa, J. M., Godoy, J. H. B., & Mata, L. M. (2020). Efecto del crecimiento económico y de la complejidad legal sobre el Impuesto al Valor Agregado en el periodo 1980-2016. *Contaduría y Administración*, 65(4). Scopus. <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2020.2230>

Flores Ruiz, D., Arguello Núñez, L., & Pérez Arévalo, M. (2018). Fortalecimiento de las MiPYMEs como estrategia de desarrollo local. El caso de Quevedo, Ecuador. *Cuadernos Geográficos*, 57(1), Article 1. <https://doi.org/10.30827/cuadgeo.v57i1.5526>

Franco Muñoz, M. S. (2018). *Exportación de Aguacate Orgánicos Aprovechando las Exenciones Tributarias por la Ley de Fomento* [BachelorThesis].
<http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/2868>

Galarza, J., Ordóñez Parra, J., & Zamora Zamora, E. G. (2022). Importancia de las estrategias en las Obligaciones Tributarias frente a la Emergencia Sanitaria Covid-19 en Pymes de Cuenca, Ecuador: Importance of strategies in Tax Obligations facing of the Covid-19 Health Emergency in SMEs in Cuenca, Ecuador. *Religación: Revista de Ciencias Sociales y Humanidades*, 7(31), 1–16. <https://doi.org/10.46652/rgn.v7i31.878>

- García Malavé, D. A., & González Rodríguez, M. L. (2022). *Impacto de la ley orgánica de simplificación y progresividad tributaria en el sector comercial en la región costa del Ecuador*.
- Giler Escandón, L. V., Araujo Ochoa, G. I., Quevedo Vázquez, J. O., & Ormaza Andrade, J. E. (2020). Gastos de alimentación y su incidencia en el impuesto a la renta en Ecuador. *Revista Venezolana de Gerencia*, 25(92), 1437–1452. Scopus. <https://doi.org/10.37960/rvg.v25i92.34272>
- Icart Isern, M. T., Pulpón Segura, A. M., Garrido Aguilar, E. M., & Delgado-Hito, P. (2012). *Cómo elaborar y presentar un proyecto de investigación, una tesina y una tesis*. Edicions Universitat Barcelona.
- Ilzetzki, E. (2018). Tax reform and the political economy of the tax base. *Journal of Public Economics*, 164, 197–210. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.06.005>
- Jara, H. X., Montesdeoca, L., & Tasseva, I. (2022). The Role of Automatic Stabilizers and Emergency Tax–Benefit Policies During the COVID-19 Pandemic: Evidence from Ecuador. *European Journal of Development Research*, 34(6), 2787–2809. <https://doi.org/10.1057/s41287-021-00490-1>
- Jara Mayla, A. M., & Giler Escandón, L. V. (2020). Análisis jurídico del anticipo de impuesto a la renta a sociedades en Ecuador. *Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores*, 7, 1–15.
- Jiménez Panchana, G. M. (2012). *Análisis del impacto de la Ley de Equidad Tributaria sobre la recaudación del impuesto a la renta* [BachelorThesis]. <http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/1037>
- Jorratt De Luis, M. (1998). Evaluación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario y de la evasión tributaria. *Trimestre Fiscal*, 19(63), Article 63.
- Limonés Pozo, E. J. (2020). *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria y su afectación en los profesionales Contable y Tributario*. 15.

- López, F., & Ricardo, A. (2017). *Impuestos directos e indirectos y su repercusión en las operaciones comerciales de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad*.
<https://www.semanticscholar.org/paper/Impuestos-directos-e-indirectos-y-su-repercusi%C3%B3n-en-L%C3%B3pez-Ricardo/c19a07eb269ab398945ed6050d3c5d57febf49d>
- Macías Moreano, L. G. (2017). *Uso e Importancia de los Impuestos Retenidos en el Giro del Negocio en las Empresas Familiares Pymes del Sector de la Construcción de la Ciudad De Guayaquil* [BachelorThesis]. <http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/2091>
- Mayorga-Morales, T. P., Campos-Llerena, L. P., Arguello-Guadalupe, C. S., & Villacis-Uvidia, J. F. (2020). Nuevas reformas tributarias y su impacto en la economía del Ecuador. *Revista Científica FIPCAEC (Fomento de la investigación y publicación científico-técnica multidisciplinaria)*. ISSN : 2588-090X . *Polo de Capacitación, Investigación y Publicación (POCAIP)*, 5(18), 30–40.
<https://doi.org/10.23857/fipcaec.v5i18.199>
- Mejía Flores, O. G., Pino Jordán, R., & Choez, C. G. P. (2019). Políticas tributarias y la evasión fiscal en la República del Ecuador. Aproximación a un modelo teórico. *Revista Venezolana de Gerencia*, 24(88), Article 88. <https://doi.org/10.37960/revista.v24i88.30169>
- Navas Espín, G. R., Jarrín López, W. B., Ramos Serpa, G., & López Falcón, A. (2019). La Remisión Tributaria del año 2018 en el Ecuador y su incidencia en el Presupuesto General del Estado. (Spanish): The Tax Remission year 2018 in Ecuador and its impact on the General State Budget. (English). *Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores*, 6, 1–14.
- Paredes, E., & Perrazo, G. (2017). Principios tributarios de eficiencia y simplicidad administrativa: Caso retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta. *Bolentín de Coyuntura*, 1, 15.
<https://doi.org/10.31164/bcoyu.13.2017.633>

Paredes Paredes, E., & Ávila Ordóñez, E. G. (2022). Evolución de los principios del Derecho Tributario en las Constituciones del Ecuador. *Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores*, 10(1), 1–24.

Paredes-Torres, M., Cando-Zumba, A. R., & Varela-Aldás, J. (2022). Income Tax for Microenterprises in the COVID-19 Pandemic: A Case Study on Ecuador. *Sustainability (Switzerland)*, 14(5). Scopus. <https://doi.org/10.3390/su14052537>

Pecho Trigueros, M., Peláez Longinotti, F., & Sánchez Vecorena, J. (2012). *Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina*. 52.

Pérez Mejía, V. (2022). Análisis de la carga fiscal asociada al impuesto de renta de las personas naturales asalariadas en Colombia, 2012-2020, con enfoque de equidad: Analysis of the tax burden associated with the income tax of salaried natural persons in Colombia, 2012-2020, with equity approach. *Análise da carga tributária associada ao imposto de renda de pessoas físicas assalariadas na Colômbia, de 2012-2020, com foco de equidade.*, 23, 1–24. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc23.acfa>

Pina Larrosa, M. (2016). *Fraude Fiscal*.

<http://dspace.umh.es/bitstream/11000/4313/1/TFG%20Pina%20Larrosa%2c%20Manuela.pdf>

Pineda Calixto, D. Y., Díaz Rodríguez, M. T., & Castro Rodríguez, C. (2019). Effect of tax reforms on colombian business sustainability (2012-2018). *Revista Venezolana de Gerencia*, 24(2), 379–392. Scopus. <https://doi.org/10.37960/REVISTA.V24I2.31499>

Pistone, P., Roeleveld, J. J., Hattingh, J., Nogueira, J., Pinto, F., & West, C. (2019). *Fundamentals of Taxation: An Introduction to Tax Policy, Tax Law, and Tax Administration*. https://web.s.ebscohost.com/ehost/ebookviewer/ebook/bmx1YmtfXzIyMzg2OTJfX0FO0?sid=14228dcc-1eaa-4327-a730-bdf4fb605b8a%40redis&vid=7&format=EB&lpid=lp_1&rid=0

- Poblete, C. M. (2010). Evaluating tax Reforms in Chile with a CGE model. *Estudios de Economía*, 37(2), 243–284. Scopus. <https://doi.org/10.4067/s0718-52862010000200005>
- Decreto Ejecutivo Nro.298, (2021). https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/e04ba3b9-1295-4f5a-b41f-bbc42f403c71/Decreto_Ejecutivo_No._298_20211122153419_20211122153424.pdf
- Ley Orgánica Para El Desarrollo Económico Y Sostenibilidad Fiscal, (2021).
- Decreto Ejecutivo Nro.643, (2023). <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/0fbfe85d-83a5-45b1-be66-a76816af2705/DECRETO%20EJECUTIVO%20643.pdf>
- Ramírez, J., & Carrillo, P. (2020). Indicador de eficiencia recaudatoria del impuesto al valor agregado y del impuesto a la renta del Ecuador. *Revista de la CEPAL*, 131, 77–94. <https://doi.org/10.18356/16820908-2020-131-4>
- Ramírez-Álvarez, J. (2022). The Accountant as a Means to Corporate Tax Compliance: Evidence from a Randomized Field Experiment in Ecuador. *Latin American Research Review*, 58(1), 69–89. <https://doi.org/10.1017/lar.2022.90>
- Rivero, F. J. D. (2005). *Cuadernos de Hacienda Pública*. Universidad de Oviedo.
- Ruffini, M. L. (2017). El enfoque epistemológico de la teoría crítica y su actualidad. *Cinta de Moebio*, 60, 306–315. <https://doi.org/10.4067/S0717-554X2017000300306>
- Sen Gupta, A. (2007). *Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries* (SSRN Scholarly Paper Núm. 1007933). <https://papers.ssrn.com/abstract=1007933>
- Servicio de Rentas Internas. (2021). *Plan Estratégico Institucional 2021-2025*.

- Servicio de Rentas Internas. (2023a). *Estadísticas Generales de Recaudación SRI - intersri—Servicio de Rentas Internas*. <https://www.sri.gob.ec/estadisticas-generales-de-recaudacion-sri#per%C3%ADodos>
- Servicio de Rentas Internas. (2023b). *Retenciones en la fuente*. <https://www.sri.gob.ec/retenciones-en-la-fuente>
- Tanzi, V. (2004). *La globalización y la necesidad de una reforma fiscal en los países en desarrollo*. <https://publications.iadb.org/es/publicacion/14590/la-globalizacion-y-la-necesidad-de-una-reforma-fiscal-en-los-paises-en-desarrollo>
- Vergara León, M. (2016). *La Reforma del Impuesto a la Salida de Divisas (isd) y su Impacto en las Importaciones de Materia Prima del Sector Agrícola, Periodo 2012* [MasterThesis]. <http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/1385>
- Vizueta Alfaro, I. M. (2015). *El Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) y su impacto en las importaciones de insumos para la producción* [BachelorThesis]. <http://repositorio.uees.edu.ec/handle/123456789/952>
- Washco Castro, T. L. (2015). *Análisis de las reformas tributarias e incidencia en la recaudación de los principales impuestos del ecuador. 2009 – 2013* [MasterThesis]. <http://dspace.ucuenca.edu.ec/handle/123456789/21566>
- Yaguache Aguilar, M. F., Higuerey Gómez, Á. A., & Inga Llanez, E. R. (2019). Fiscal incentive, liquidity and solvency of the companies of ecuador. *Revista Venezolana de Gerencia*, 24(2), 361–378. Scopus. <https://doi.org/10.37960/REVISTA.V24I2.31498>