



Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Carrera de Derecho

**EL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES EN LAS
CERVEZAS; ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LOS
PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN.**

Autor:

Darío Rafael Pesantez Álvarez

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

Cuenca-Ecuador

2024

DEDICATORIA

El presente trabajo va dedicado a mis todas las personas que forman o formaron parte de mi vida, todas esas personas que fueron mi motivación para mantenerme en pie y seguir adelante.

AGRADECIMIENTO

Primero me quiero agradecer a mí mismo, sé que a veces no fue fácil, pero pude conseguir cumplir una meta más.

Agradezco a mis padres, en especial a mi madre por ser el pilar fundamental de mi vida y darme la motivación diaria, este logro también les pertenece.

A mis hermanos, Adrián, María Eduarda, Paola a mis tíos, primos y a mi sobrino Gael, por su apoyo, en este camino universitario.

Mi reconocimiento al Dr. Tiberio Torres, por su valioso tiempo y orientación en la dirección del presente trabajo de titulación.

RESUMEN

En el siguiente trabajo de titulación se busca demostrar a través de un enfoque metodológico investigativo que el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) fijado a productos y servicios considerados de lujo, ostentosos o que son nocivos para la salud, aplicado a la cerveza, mismo que es diferente entre la cerveza industrial y la artesanal, determinando una mayor carga tributaria para la cerveza industrial y menor gravamen para la artesanal, genera un debate normativo tributario en cuanto al alcance del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual se confronta con el principio de igualdad y no discriminación previsto en el artículo 300 de la Constitución del Ecuador.

Esta investigación se sustenta en una gran variedad de documentos, doctrina jurídica, libros, artículos, normativa internacional y nacional, y material que permite aclarar adecuadamente el tema planteado.

Palabras clave: Artesanal, Industrial, Consumos Especiales, igualdad y no discriminación, Contribuyente, Tarifa.

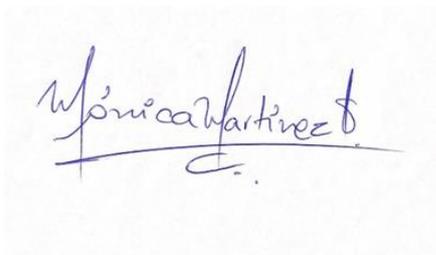
ABSTRACT:

This dissertation shows through a methodological approach to investigation that the Tax on Special Consumptions is set on products and services considered luxurious, ostentatious, or harmful to health. It is applied to beer, which differentiates between industrial and crafted beer. By determining a larger tax burden for industrial beer and a lower tax burden for crafted beer, it generates a tax regulatory debate regarding Article 82 of the Internal Tax Regime Law, which confronts equality and non-discrimination as shown in Article 300 of the Constitution of Ecuador.

This research is based on a wide array of documents, legal writings, books, articles, international and national regulations, and material that permits proper clarification on the issues proposed.

Keywords: artist, industrial, special consumption, taxpayer, rate.

Approved by:

A handwritten signature in blue ink that reads "Mónica Martínez Sojos" with a horizontal line underneath. The signature is written in a cursive style.

Lcda. Mónica Martínez Sojos, Mgt.
Cod. 29598

INDICE

DEDICATORIA	II
AGRADECIMIENTO	III
CAPÍTULO I.- EL TRIBUTO ICE EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA	1
1.1 Definición de tributos	1
1.2 Principios tributarios.	3
1.2.1. Principio de Generalidad.	3
1.2.2. Principio de Progresividad.	3
1.2.3. Principio de Eficiencia.....	3
1.2.4. Principio de Confianza Legítima.....	4
1.2.5. Principio de Simplicidad administrativa.....	4
1.2.6. Principio de Irretroactividad.....	5
1.2.7. Principio de Equidad.....	5
1.2.8. Principio de Transparencia.	6
1.2.9. Principio de Suficiencia recaudatoria.	6
1.3. Clasificación de los tributos.	6
1.3.1. El Impuesto.....	6
1.3.2. Tasas.....	7
1.3.3. Contribución Especial o de mejoras.	7
1.4 El tributo ICE.....	8
1.4.1. Definición y objeto.	8
1.4.2 Evolución del ICE en la Legislación Ecuatoriana.....	12
1.4.3 Hecho Generador del ICE.	14
CAPÍTULO 2.- EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN FRENTE AL ARTÍCULO 82 DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (CERVEZA INDUSTRIAL VERSUS ARTESANAL).....	15
2.1 Análisis de los principios de justicia tributaria.....	16
2.1.1. El principio de generalidad.	16
2.1.2. Principio de progresividad tributaria.	17
2.1.3. Principio de igualdad y no discriminación.	18
2.1.4. Principio de Neutralidad Fiscal.	19
2.2 Análisis Del Caso Nro. 8-17-IN.	20
2.2.1 Antecedentes y Fundamentos de la Compañía Cervecería Nacional CN S.A.	20
2.2.2. Argumentos de la Asamblea Nacional, Presidente de la República Procuraduría General del Estado y conclusión de la Corte Constitucional.....	24
2.2.3. Consideraciones personales.	29
CONCLUSIONES	32

RECOMENDACIONES	33
BIBLIOGRAFÍA.....	35

CAPÍTULO I.- EL TRIBUTO ICE EN LA LEGISLACIÓN

ECUATORIANA

El presente capítulo tiene como objeto analizar los tributos desde su base, para comprenderlos completamente, desde una visión tanto doctrinaria como dentro del derecho positivo ecuatoriano, estableciendo desde un análisis etimológico su clasificación y finalidad.

1.1 Definición de tributos.

La palabra tributo etimológicamente viene del latín “Tributum”, que significa carga o imposición; esta “carga” antiguamente podría ser entregada en dinero o en especie como una contraprestación entre el ciudadano y el Estado. El antiguo Código Tributario, establecía una definición de tributo, conceptualizándolo como “la prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de entes nacionales o seccionales o de excepción, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas.” (Código Tributario, 2005, artículo 1). De la cita indicada, podemos entender que los tributos son las retribuciones monetarias impuestas de manera unilateral por el Estado, mismas retribuciones son exigidas y en algunos casos reguladas por la administración pública, estas retribuciones las deben realizar los ciudadanos, empresas y otras entidades cuando ejecutan una de las actividades sujetas a un hecho imponible, esto con la finalidad de financiar las actividades estatales y satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

Desde el reconocimiento del derecho tributario como una rama autónoma del derecho, podemos encontrar una cantidad significativa de definiciones doctrinarias sobre el tributo, no obstante, es importante optar por las definiciones que más se adecuen a la fase existente del derecho ecuatoriano, por lo tanto, entre las definiciones más importantes podemos encontrar a:

José Vicente Troya “Son prestaciones pecuniarias que el Estado y los sujetos activos exigen a los contribuyentes en virtud de su potestad de imperio, y están destinados a la financiación de los servicios públicos”. (Troya, Estudios de derecho tributario, 2014, p.19)

El profesor Héctor Villegas tratadista en derecho tributario el cual define a los tributos como:

"Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines" (Villegas, 1900, p. 67)

Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública. Se exigen como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula la obligación de contribuir, con el fin primordial de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos. (Colao Marín, 2015, p.14)

Valdez Costa Dice así "Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines" (Valdez Costa, 2001, p.74)

Por todo lo mencionado anteriormente podemos entender que los tributos son la columna vertebral de la estructura económica y social de todo país, estas contribuciones son realizadas por todos los ciudadanos sin ninguna excepción, ya que son indispensables para financiar los servicios públicos, obras, infraestructuras y programas dirigidos a viabilizar el avance y bienestar de la sociedad. En el caso del Ecuador, los tributos desempeñan un papel vital en la recaudación de ingresos gubernamentales, facilitando la inversión en áreas clave como: educación, salud, infraestructura y desarrollo tanto económico como social, es decir, permiten sostener el gasto público. Por ende, consisten en una prestación porque no nace de la voluntad, ni del acuerdo, ostentando un carácter netamente pecuniario debido a que su forma de cumplimiento se produce mediante el pago de dinero para la persecución de fines fiscales o extrafiscales.

Debemos reconocer que la parte esencial de los tributos es su finalidad, por lo cual, el Código Tributario señala como finalidad de los tributos.

Además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional." (Código Tributario, 2018, artículo 6).

En otras palabras, los tributos han sido fundamentales para el desarrollo social y económico, debido a que proporcionan los medios necesarios para ofrecer los servicios

básicos y esenciales, además de este rol fundamental, los tributos tienen otro papel importante, el cual es la redistribución de la riqueza y promueve la equidad entre los ciudadanos, empresas y otras entidades, esto debido a que el derecho tributario se encuentra en un constante y permanente evolución, para de esta manera hacerlo más progresivo y equitativo. Entonces, aquellos sujetos con mayores ingresos deben pagar una cantidad proporcional de tributos, por lo cual se puede afirmar que existe una reducción de brechas en la desigualdad entre los contribuyentes, pero que sigue garantizando el acceso a todos los servicios públicos de calidad a los cuales el Estado se encuentra obligado a satisfacer. De igual forma los tributos ayudan y aseguran un crecimiento económico sostenible, debido a que el Ecuador depende de productos cuyo precio en el mercado internacional fluctúa, como lo es el petróleo, la recaudación fiscal es la mejor forma de asegurar ingresos estables.

1.2 Principios tributarios.

Los principios tributarios son esenciales en el sentido que ayudan a entender su funcionamiento y cuál es su rol o patrón en nuestro sistema, ayudando al desarrollo de ciertos aspectos de la obligación tributaria, el Código Tributario reconoce en su artículo 5 los siguientes principios:

1.2.1. Principio de Generalidad.

Este principio podemos definirlo como la obligación de todos los ciudadanos a aportar mediante el pago de tributos, sin embargo no se puede generar tributos diferenciados a personas por raza, sexo, nacionalidad, religión, etc. Este principio se tratará a profundidad en el siguiente capítulo.

1.2.2. Principio de Progresividad.

Según este principio la contribución aumenta proporcionalmente según aumente la riqueza o la capacidad económica de los contribuyentes. Este principio se analizará a profundidad en el siguiente capítulo.

1.2.3. Principio de Eficiencia.

Álvaro Mejía define a este principio como:

“Un principio económico, en donde su fin es disminuir al mínimo los gastos administrativos ocasionados en la recaudación, custodia y disposición del producto

de los impuestos, tasas y contribuciones, y que deben representar para la administración tributaria el costo social necesario al que se debe incurrir para indagar la verdadera capacidad contributiva, considerando a este principio como catalizador para que los impuestos cumplan con la finalidad recaudatoria, con fines de interés general, con los menores esfuerzos posibles para el fisco y los contribuyentes, que forman parte del ámbito tributario” (Paredes y Guevara citando a Mejía, 2017, p.16)

Por lo cual podemos entender que este principio se asemeja al principio de economía procesal en materia civil, debido a que ayuda a la exigencia de la recaudación y disposición de impuestos, tasas y contribuciones, de tal forma que esto suponga el menor desgaste de tiempo, trabajo y dinero para la administración tributaria, ahorrando así esfuerzos y recursos tanto para el fisco como para los contribuyentes.

1.2.4. Principio de Confianza Legítima.

Varios doctrinarios han intentado definir con exactitud lo que es el principio de “Confianza Legítima”, pero por la carencia del desarrollo legal y doctrinario muchos afirman que este principio se deriva del principio de seguridad jurídica, la cual según la Constitución de la República del Ecuador “se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”(Constitución, 2008, artículo 82), la similitud de estos principios se basa en la certeza, una confianza sensata y justificada. De igual forma los doctrinarios relacionan el principio de la confianza legítima con el de la buena fe, debido a que los dos son principios generales del derecho, pues son la base sobre la que se construye cualquier ordenamiento jurídico, debido a que en su fundamento se establecen límites y prohibiciones, por las cuales no va a ejecutar o crear tributos sin antes seguir con el proceso establecido dentro del marco del ordenamiento jurídico.

1.2.5. Principio de Simplicidad administrativa.

Este principio le da a la administración tributaria la obligación de establecer medios de fácil comprensión y acceso para los ciudadanos, con la finalidad de que apacigüe de la manera más precisa la presión fiscal debido al pago de impuestos, es por ello que Rivera (2013), define a la simplicidad administrativa como:

Este principio hace referencia a que la Administración Tributaria ha de establecer mecanismos de fácil comprensión y acceso para los contribuyentes, relativos a los

tributos y a las consecuencias derivadas de ellos, de forma tal que se logre reducir al máximo la presión fiscal indirecta, producto de egresos adicionales ocasionados por el sujeto pasivo para cumplir con el pago de sus tributos (p.32).

1.2.6. Principio de Irretroactividad.

El Principio de irretroactividad ha sido tratado ampliamente dentro del campo civil e incorporado a la rama tributaria entendiendo que hace referencia a que las leyes dentro del sistema tributario ecuatoriano rigen hacia el futuro, como señala la Dra. Mónica Heredia “la aplicación de las normas hacia el futuro, de tal manera que los hechos anteriores a la vigencia de una determinada norma no se sujetan a esta sino a la previa”. (Heredia, 2006, p.11). Las normas del sistema tributario no pueden tener efecto retroactivo, solo se puede crear tributos que graben capacidades contributivas a futuro, si se genera un tributo solo puede ser a futuro, las obligaciones no pueden referirse a temas pasados, este principio impide grabar situaciones previas y dictar normas con efecto retroactivo, por tanto en materia tributaria depende el tiempo dentro del cual se calcula el tributo para saber cuándo esa norma entre en vigencia.

1.2.7. Principio de Equidad.

La doctrina enuncia lo siguiente:

El principio de equidad hace referencia a la igualdad que se tiene ante la ley tributaria, se define por el hecho de dar el mismo trato a todos los contribuyentes, es decir, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben una situación de igualdad ante la norma jurídica (Vázquez Díaz, 2017, p. 54).

El principio de equidad tiene dos dimensiones, dando a entender la visión vertical del principio de equidad que actualmente se tiene en el Ecuador, como establece la Corte Constitucional en la sentencia No 046-15-SIN.CC, en el caso N° 0017-15-IN:

La equidad posee un ámbito vertical en donde los sujetos con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida, lo que tiene relación con el principio constitucional tributario de progresividad, ya que el mismo exige tomar en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deban asumir obligaciones mayores, y con ello la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad contributiva (Corte Constitucional, 2015, p. 10).

1.2.8. Principio de Transparencia.

Según Guillermo Cabanellas en su Diccionario Jurídico se entiende por transparencia a la “percepción de los propósitos o intenciones ajenas, aún sin declararlas el interesado, ya sea por sus actos, por sus expresiones descuidadas o torpes o por sus antecedentes” (Cabanellas, 1983. p.56), esta definición en el ámbito tributario hace referencia a la publicidad de las actuaciones por parte del Estado, en virtud de que los contribuyentes puedan conocer dichas acciones, de esta manera los ciudadanos pueden asegurarse una correcta rendición de cuentas.

1.2.9. Principio de Suficiencia recaudatoria.

Según el Dr. Pedro Armijos Gonzales este principio “implica que el Estado, por intermedio de las instituciones autorizadas, ha de coleccionar los recursos suficientes, de los cuales los particulares son titulares, para cubrir sus expensas.” (Armijos, 2021, p.160). Entendiendo este como la obligación que tiene el estado de cobrar la cantidad suficiente de recursos para poder solventar los gastos del Estado, producto de sus actividades.

1.3. Clasificación de los tributos.

La clasificación más aceptada según la doctrina americana y el derecho positivo ecuatoriano, es que los tributos son: los impuestos, tasas y las contribuciones especiales de mejoras, esta clasificación se ha dado en base a las características o las diferencias del hecho generador, pues una vez que una persona ajusta su actividad económica al presupuesto establecido por la ley se produce como consecuencia el pago del tributo.

1.3.1. El Impuesto.

Los impuestos son obligatorios para todos los ciudadanos, estos se basan en la capacidad económica de cada contribuyente, además sirven para financiar los servicios públicos generales e indivisibles de una circunscripción territorial, esta clase de tributo se caracteriza esencialmente por no existir una contraprestación, pero a consecuencia de la misma existen beneficios para todos los habitantes, los ejemplos más claros son: el IVA, Impuesto a la Renta, entre otros. La Dra. Catalina García, lo define como “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige, en virtud de una ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación” (Vizcaíno, 1996, p.67)

Héctor Villegas lo define como “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan

en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”. (Villegas, 1999, p. 67)

Dino Jarach, lo define como:

Al tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familias, monto total de ingresos y fortunas (Jarach, 1996, p. 253)

De las definiciones podemos analizar los elementos que estas tienen y caracterizar que de manera se fijan estos impuestos que están destinados a satisfacer las necesidades colectivas o a cubrir los gastos del Estado.

1.3.2. Tasas.

Según Castilla “la tasa consiste en el pago que realiza un particular al Estado para financiar el costo de cierto servicio público específico que el fisco realiza a su favor” (Castilla, 2021, s.p), es decir, son pagos que realizan los ciudadanos que han recibido o han hecho uso de un servicio público proporcionado por el Estado, pero estos no son interpuestos de manera arbitraria, sino debe guardar la debida relación entre el servicio y el costo de producción de dicha prestación, inclusive son de menor costo cuando el servicio público prestado es de uso vital para los ciudadanos. Por ende, el hecho generador que lo diferencia de las demás clases de tributos es la utilización de un servicio público por parte de un sujeto pasivo, por lo que es lógico concluir que esta clase de tributo no se aplica a todos los ciudadanos, sino solamente a quien hace uso de un servicio público.

1.3.3. Contribución Especial o de mejoras.

Para entender de mejor manera que es esta clasificación José Vicente Troya (2013) que cita a Cesar García Novoa establece lo siguiente:

La contribución especial consiste en una actividad o servicio que beneficia al particular obligado a pagar la contribución, pero esa actividad es, en principio, de incidencia o de interés general, por lo que se trataría de un tributo, que permite a

la sociedad recuperar las ventajas o beneficios obtenidos, por los particulares de actuaciones de interés general o colectivo.” (p. 36)

Esta clase de tributos están destinados a financiar obras públicas que benefician directamente a un grupo de personas es decir estas labores benefician a ciertos contribuyentes. El motivo de lo indicado resulta del hecho de que el contribuyente puede gozar de estas mejoras, beneficios particularizados y valorizables de forma directa o indirecta por encontrarse de colindante a una obra. Como resultado, el hecho generador en este tributo es que en primer lugar debe existir una actividad, es decir, una obra pública que se debe realizar de manera necesaria y que a su vez esta genere una plusvalía.

1.4 El tributo ICE.

1.4.1. Definición y objeto.

Los impuestos a los Consumos Especiales (ICE), son tributos que según la Ley de Régimen Tributario Interno, son aplicados a bienes y servicios de procedencia nacional o importados estos bienes y servicios específicos son considerados lujosos, aparatosos o que pueden tener cierto impacto nocivo para la salud de los ciudadanos o para el medio ambiente, constituyéndose como tributos que ostentan una dualidad de objetivos. El primer lugar tiene finalidad de aumentar o gravar el consumo de estos bienes o servicios, para una obtención mayor de ingresos para el Estado; en segundo lugar, tienen el objetivo de disminuir y desincentivar el consumo de estos productos o servicios, es decir, están pensados para cumplir con una mayor recaudación fiscal y contribuir a la política pública.

Una característica esencial del impuesto a los consumos especiales es que es un impuesto “monofásico, es decir, que solamente se tiene que pagar este impuesto en una sola etapa de su comercialización, por lo cual, es correcto afirmar que solamente pagan el Impuesto a los Consumos Especiales, es decir, son sujetos pasivos solo los que produzcan o importen los bienes o servicios sujetos al ICE, al igual que el sujeto activo es el Estado quien administra a través del Servicio De Rentas Internas.

Dentro de la legislación ecuatoriana los sujetos pasivos del ICE, según el artículo 80 de la Ley de Régimen Tributario Interno son:

En primer lugar, en calidad de contribuyentes:

- Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto que conforme a esta Ley estén llamados a soportar la carga del

mismo;

- Quienes realicen importaciones de bienes gravados con este impuesto que conforme a esta Ley estén llamados a soportar la carga del mismo; y,
- Quienes presten servicios gravados con este impuesto que conforme a esta Ley estén llamados a soportar la carga del mismo.

En segundo lugar, en calidad de agentes de percepción:

- Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados;
- Quienes realicen importaciones de bienes gravados;
- Quienes presten servicios gravados; y,
- Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sociedades que comercialicen productos al por mayor o menor y que para facilitar el traslado de la mercadería distribuyan fundas plásticas, para el efecto las condiciones que deberán cumplir los establecimientos de comercio se regularán en el reglamento a esta ley.

El nivel de la Tarifa del Impuesto a los Consumos Especiales varía según el bien o servicio, en algunos casos estos son proporcionales al valor o volumen del bien o servicio, por lo cual en otros casos estas tarifas son fijas. El Impuesto a los Consumos Especiales tiene la finalidad de financiar múltiples necesidades fiscales y políticas públicas dirigidas al bienestar social, que fomenten un consumo más regulado, responsable y razonable. Para entender de mejor manera como se establecen las tarifas estos bienes y servicios es importante establecer que el precio de los bienes y servicios ya sean nacionales o importados, según José Flores “se determinará su base imponible con base al precio de venta sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE, o con base a los precios referenciales que establecerá la Administración Tributaria.” (Flores et al., 2016, s.p).

Según la LRTI se aplicarán distintas formas de imposición a los bienes o servicios gravados por el ICE las cuales pueden ser:

- **Específica:** Es aquella en la cual se grava con una tarifa fija a cada unidad de bien transferida por el fabricante nacional o cada unidad de bien importada, independientemente de su valor;
- **Ad Valorem:** Es aquella en la que se aplica una tarifa porcentual sobre la base

imponible determinada de conformidad con las disposiciones de la presente Ley.

- **Mixta:** Es aquella que combina los dos tipos de imposición anteriores sobre un mismo bien o servicio.

Según la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 82, están gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales los siguientes bienes y servicios:

Tabla 1.

La Tabla Del Grupo I.

GRUPO I: TARIFA AD VALOREM	
DESCRIPCIÓN DEL BIEN O SERVICIO	TARIFA
Tabaco, de los consumibles calentado y líquidos que contengan nicotina a ser administrados por medio de sistemas de administración de nicotina.	50%
Armas de fuego, armas deportivas y municiones.	30%

Fuente. Elaboración propia.

Tabla 2.

Tabla Grupo II

GRUPO II: TARIFA AD VALOREM	
DESCRIPCIÓN DEL BIEN O SERVICIO	TARIFA

Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricares, cuadrones, yates y barcos de recreo.	10%
--	------------

Fuente. Elaboración propia.

Tabla 3.

Tabla Grupo III

GRUPO III: TARIFA AD VALOREM	
DESCRIPCIÓN DEL BIEN O SERVICIO	TARIFA
Servicios de televisión pagada, excluyendo la modalidad streaming	15%
Las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los clubes sociales, para prestar sus servicios.	30%

Fuente. Elaboración propia.

Tabla 4.

Tabla Grupo IV.

GRUPO IV: TARIFA MIXTA	
DESCRIPCIÓN DEL BIEN O SERVICIO	TARIFA ESPECÍFICA
Cigarrillo.	USD \$ 0,16 por unidad
Alcohol (uso distinto a bebidas alcohólicas y farmacéuticos) y, bebidas alcohólicas.	USD \$10,00 por litro de alcohol puro

Cerveza industrial.	USD \$13,08 por litro de alcohol puro
Cerveza artesanal.	USD \$1,50 por litro de alcohol puro

Fuente. Elaboración propia.

Tabla V.

Tabla Grupo V.

GRUPO V:	
DESCRIPCION DEL BIEN O SERVICIO	TARIFA ESPECIFICA
Bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar mayor a 25 gramos por litro de bebida.	USD \$ 0,18 por 100 gramos de azúcar añadida.
Fundas plásticas.	USD \$ 0,08 por fundas plásticas.

Fuente. Elaboración propia.

1.4.2 Evolución del ICE en la Legislación Ecuatoriana.

Desde sus inicios el sistema tributario se encuentra en constante cambio y evolución, adaptándose a las necesidades estatales y de los contribuyentes, en el caso de los impuestos a los consumos especiales, el sistema evolucionó para ser más progresivo, eficiente y promover un desarrollo sustentable y la equidad social, respondiendo a una necesidad económica.

La implementación de los impuestos a los consumos especiales en el Ecuador se remonta varios años atrás, en el año 1989 con la creación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la cual se publicó en el Registro Oficial N°341, la finalidad de este impuesto era disminuir, restringir y tratar de limitar el consumo de bienes que eran considerados de

lujo o perjudiciales para la salud de los ciudadanos.

Antes de su denominación como impuesto a los consumos especiales a partir de 1977 ya existían impuestos y leyes que graban bienes y servicios con esas características, una lista cronológica sobre la evolución de la implementación del ICE puede ser:

1. En el Decreto Supremo N°. 1880 aprobado en 1977, se aprobó el “Impuesto a las bebidas gaseosas”.
2. En el año 1978, se dio el Impuesto selectivo al consumo de la cerveza.
3. Posteriormente en el año 1979, se aprobó la “Ley de Sistema Impositivo de Cigarrillos.
4. En 1983 se aprobó el impuesto a los Consumos selectivos, esta fue aprobada en la le N° 118, publicada en el Registro Oficial N°408.
5. Como señala Flores también fue aprobada la “Ley de Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos Alcohólicos de Fabricación nacional, aprobado el 29 de septiembre de 1986 y publicado en el Registro Oficial N°532” (Flores et al., 2016).

Como se puede observar anteriormente, el ICE era aplicado mayormente a productos como el tabaco y bebidas gaseosas o con un contenido alcohólico, productos que tenían solamente un impacto en la salud de quienes consumían esos productos, a partir de sus inicios este impuesto ha sido destinado para desincentivar su consumo, el cual es nocivo para la salud.

Desde que el Ecuador publicó la “Ley de Régimen Tributario Interno” en 1989, ha sufrido variaciones y evoluciones respondiendo tanto a sus necesidades e intereses como a las de los contribuyentes , como se puede observar, con esta evolución se ha ampliado drásticamente los bienes y servicios grabados por este impuesto, pasó desde su inicio que solo incluía alcohol y tabaco, hasta incluir varios tipos de vehículos, armas de fuego, servicios de televisión pagada, membrecías a sitios exclusivos, entre otras, dando a entender que la evolución de este tributo es necesaria y su adaptabilidad es indispensable para la economía, salud pública y política fiscal, al recaudar ingresos y control de estos bienes y servicios, estos cambios también se han dado o han sido influenciados debido a la inflación, la solicitud de ciertos productos y también a los planes o metas de los gobiernos de turno.

El sistema tributario ecuatoriano ha realizado varias reformas y avances tributarios,

que han afectado de manera directa la regulación y la tarifa de los Impuestos a los Consumos Especiales. Las grandes modificaciones se dan a partir del año 2006, con la creación de la Agencia de Regulación y Control de Hidrocarburos, un ejemplo de cómo se cambió la regulación de los impuestos a los hidrocarburos y que incluían también el gravamen al Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) a los combustibles.

En la Constitución del Ecuador, reconoció la trascendencia de los impuestos ambientales y especiales, lo cual también incluía a los Impuestos a los Consumos Especiales, como un medio para incentivar el progreso sostenible y la equidad social, reflejando una visión mucho más extensa entre la regulación tributaria y el impacto ambiental, esto se puede observar reflejado en el artículo 300 inciso segundo, el cual manda “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.” (Constitución, 2008, artículo 300), dándonos a entender claramente cuál es la finalidad que tiene la política tributaria ecuatoriana, incluyendo de esta manera al impuesto a los consumos especiales.

1.4.3 Hecho Generador del ICE.

La ley de Régimen de Tributario Interno manda en su artículo 78:

“En el caso de consumos de bienes de producción nacional será la primera transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante y el prestador del servicio dentro del período respectivo. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización.” (LRTI ,2023, artículo 78).

Adicionalmente el hecho generador de los impuestos a los consumos especiales (ICE), es la transferencia a título oneroso o está vinculado con la importación, producción o venta de los bienes o servicios especificados, los cuales ya mencionamos anteriormente, para ser más específicos el Impuesto a los Consumos Especiales se produce en los siguientes casos:

1. **Producción o Fabricación:** Entendiendo esto como el instante en que se produce o fabrica cualquier bien o servicio entendido como de consumo especial, se genera la obligación de pagar dicho impuesto, es decir, que los productores de bebidas alcohólicas, tabaco, combustibles, armas, entre otros están obligados a pagar este impuesto en función de la suma producida.

2. **Importación:** El hecho generador se produce cuando se importa un bien el cual este sujeto al ICE, cuyo pago es responsabilidad de los importadores.

Recordando que el Impuesto a los Consumos Especiales es un impuesto monofásico, por lo cual, este se produce una sola vez en la etapa de comercialización del bien o servicio, por lo cual, la transacción que realiza el productor sin que se pueda volver a generar posteriormente, en el caso de los bienes importados se produce en la desaduanización, en el caso de los servicios, la empresa que presta el servicio más allá de si existen más etapas que esta, este impuesto se produce solamente una vez.

CAPÍTULO 2.- EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN FRENTE AL ARTÍCULO 82 DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (CERVEZA INDUSTRIAL VERSUS ARTESANAL).

El presente capítulo se enfoca en el análisis de los principios de justicia tributaria y la importancia de los mismos dentro del sistema tributario ecuatoriano, los cuales están relacionados con responder a la incógnita de si el artículo 82 de la Ley de Régimen

Tributario Interno vulnera el principio de Igualdad y no discriminación al gravar con diferentes tarifas a la cerveza industrial y a la cerveza artesanal, debido a la importancia de este principio es esencial explicar cómo se aplican algunos principios de justicia tributaria, que se ven intrínsecamente ligados entre ellos y el objeto de análisis de este capítulo.

2.1 Análisis de los principios de justicia tributaria.

2.1.1. El principio de generalidad.

Este principio es fundamental dentro del derecho tributario, pues muchos tratadistas consideran que la existencia de este principio permite solventar y sostener los gastos públicos, esto mediante un sistema sin distinción de ninguna clase, en cuanto a los contribuyentes, es por eso que, en la Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 300, reconoce a la Generalidad un principio esencial para el sistema tributario, la generalidad ha sido indispensable para todo sistema es por eso que la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano se establece que:

Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.”, evidenciando de esta manera la necesidad de todos los estados y el deber de todos los ciudadanos la contribución de todos ellos sin ninguna distinción para satisfacer las necesidades y los gastos de la administración. (Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, 1789, s.p).

Este principio podemos definirlo como “La obligación de todos los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; exigencia que ha sido bandera del Estado para sobreponer la recaudación sobre los derechos de los contribuyentes, en aras del bien común.” (Serrano Domínguez, 2018, p.5), por lo cual, de cierta manera se entiende con la igualdad que existe ante la ley, ya que los ciudadanos están sujetos a las mismas normas e instituciones, pero esto no quiere decir que toda norma que genere una carga impositiva afecta a todos los ciudadanos, sino este principio ayuda a la regulación de secciones de ciudadanos que realizan la misma actividad económica, es por eso que varios doctrinarios sostienen que este principio se encuentra estrechamente ligado al principio de igualdad y no discriminación, pues la finalidad de este principio es evitar que ciertas personas o ciudadanos tengan ventajas ya sea por su posición económica,

social o política, de esta manera se asegura que ninguno pueda quedar exento de sus obligaciones.

La doctrina y el sistema tributario ecuatoriano a pesar de que reconoce la importancia de la generalidad en los tributos, reconocen de igual manera que deben existir excepciones a este principio, esto sin que resolute una vulneración al principio de igualdad y no discriminación debido que surge la necesidad de ciertos contribuyentes que ya se por razón de ciertos supuestos tributarios que cumple el contribuyente, de esta manera se puede llegar a alcanzar la justicia fiscal, tal es el caso que el legislador ha considerado necesario implementar una tarifa menor a la cerveza artesanal sobre la industrial, por lo cual después de analizar la generalidad en los tributos nos encontramos cada vez más cerca de una respuesta crítica de que si la norma vulnera el principio de igualdad y no discriminación a pesar de que ambas cervezas se encuentran gravadas por el ICE.

2.1.2. Principio de progresividad tributaria.

Este principio fue incorporado dentro del derecho, mediante el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales que entra en vigencia el 3 de enero de 1976, dentro de este pacto en el artículo 2.

Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.” (p. 13)

Según Collado (2007) se puede definir al principio de progresividad como “aquella cualidad del Ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja” (p. 49), es decir, que la esencia de algunos tributos es asegurar que según aumenta la riqueza de los contribuyentes, la contribución aumenta proporcionalmente según el aumento de la riqueza, mediante este principio podríamos entender que el contribuyente es individualizado y separado del resto debido a la capacidad contributiva, misma que se da según la medida de su capacidad económica.

El estudio de la progresividad en los tributos es esencial para el caso a analizar, debido a que, si bien sabemos la existencia de los tributos se remonta siglos atrás, siempre se encuentra en constante cambio y evolución, respondiendo a las necesidades tanto para el estado como para los contribuyentes, ya que desde siempre ha existido una marcada desigualdad en las capacidad contributiva de los ciudadanos, en el caso a analizar, los Impuestos a los Consumos Especiales como bien lo hemos relatado anteriormente ha ido cambiando, abarcando cada vez más bienes y servicios que son considerados por el legislador, de lujo o dañinos para los ciudadanos, de tal manera que este avance ha marcado la necesidad de lograr una justicia tributaria en el Ecuador, bajo este análisis, podemos entender la necesidad del legislador de imponer tarifas más elevadas a los bienes y servicios, cuya venta o consumo sea más común, por lo cual, se puede entender que la base de este principio se encuentra anclado a la tarifa, es decir, mientras se va incrementando el consumo se va estableciendo tarifas en proporción al aumento a la base imponible de los bienes o servicios sujetos al ICE.

2.1.3. Principio de igualdad y no discriminación.

El principio de igualdad tributaria supone como principio material de justicia en el tributo, el trato equitativo ante la Ley fiscal, de manera que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre todos los contribuyentes, lo que no debe significar una igualdad aritmética, sino la aplicación al ámbito tributario del clásico aforismo del tratamiento igual para los iguales y desigual para los desiguales. Se trata, en suma, de aplicar en el ámbito jurídico la teoría hacendística del «sacrificio». Un sistema tributario cumplirá con el principio de igualdad cuando, con independencia de la capacidad económica de los sujetos llamados al pago de los tributos, su cumplimiento produzca un idéntico sacrificio, es decir, la noción de la igualdad en el sacrificio se puede obtener mediante la progresividad cuando a quien más renta gane deba de pagar en concepto de impuestos una proporción mayor de ésta, como después se comentará al analizar el principio de progresividad (Eseverri Martínez, López Martínez, & Damas Serrano, 2016).

Siendo este uno de los conceptos más completos sobre lo que es la igualdad y no discriminación, y de lo cómo debería desarrollarse dentro de cualquier sistema tributario, determinado de manera muy clara que la carga tributaria debería encontrarse correctamente distribuida según la capacidad económica de los contribuyentes, de tal manera, mientras más capacidad económica, mayor será el pago del tributo, aplicándolo

a la inversa en el caso de tener una capacidad económica menor, es por eso que Villalobos (2017) establece que

En esencia el principio de igualdad no debe señalar un trato ‘igualitario’ a todos, en razón de las distintas situaciones socioeconómicas de la población contribuyente. Este principio actúa o debería hacerlo muy de la mano con el principio de capacidad contributiva, que nos señala un aporte acorde con sus posibilidades económicas (p. 34).

Una vez que se comprende a cabalidad el principio de igualdad y no discriminación, tenemos que analizarlo dentro de nuestro objeto de estudio, que se da de la necesidad de un trato equilibrado mismo que surge de reconocer las diferencias que tienen los contribuyentes en cuanto a su capacidad económica, debido a que esta igualdad, no nace del trato igualitario del estado a todos los contribuyentes, sino del reconocimiento de la diferencia económica de los ciudadanos, pero no se realiza individualizando a cada contribuyente, lo realiza agrupándolos dentro de una sección similar como lo es el caso de la cerveza artesanal, pues es obvio que la capacidad contributiva de los productores y vendedores artesanales, no es la misma que los productores de la cerveza industrial, de esta manera los diferencia solo dentro del margen del cumplimiento de este principio.

2.1.4. Principio de Neutralidad Fiscal.

El artículo 300 de la Constitución de la Republica del Ecuador manda “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.”, como podemos observar es claro que el principio de neutralidad no se encuentra reconocido explícitamente en la constitución, pero esta se encuentra indirectamente incorporado, para entender cómo se encuentra incorporado en el régimen tributario Ecuatoriano, es importante entender que este principio según Pita (2007):

Significa propiciar una mayor eficiencia económica al atenuar los efectos de los tributos en la asignación de recursos. Se trata de restar peso a las consideraciones de naturaleza tributaria en las decisiones de los agentes económicos, pasando a regir con menores interferencias los mecanismos de mercado en la formulación de esas decisiones, lo que evitaría que se generen distorsiones (p.4)

Por lo cual entendemos que la finalidad de garantizar la eficiencia económica, la equidad y la justicia tributaria, distribuyendo de mejor manera los recursos, evitando que el régimen tributario influya las decisiones de los contribuyentes, puesto que evita que se otorguen ventajas o se perjudique a distintos contribuyentes por medio de cargas tributarias injustas, de esta manera no discrimina a los contribuyentes que tienen capacidad económicas iguales e incluso distintas.

2.2 Análisis Del Caso Nro. 8-17-IN.

2.2.1 Antecedentes y Fundamentos de la Compañía Cervecería Nacional CN S.A.

En el 2017, el representante legal de la Compañía Cervecería Nacional CN S.A presentó una acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 1 numeral 16 de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N°. 744 del 29 de abril de 2016, debido a que reemplazó el artículo 82 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la misma que dispone, que se sustituyere la tabla del GRUPO V del artículo 82, la cual, en la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial. No. 463, del 17 de noviembre del 2004, disponía una tarifa del 30,90% para la cerveza, sin diferenciar si esta era artesanal o industrial.

En artículo 1 numeral 16 de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N°. 744 del 29 de abril de 2016. se realizaron las siguientes reformas a la tabla del grupo V:

Grupo V	Tarifa Especifica	Tarifa ad Valorem
Cigarrillos	0,16 USD por unidad	N/A
Bebidas alcohólicas, incluida la cerveza artesanal.	7,24 USD por litro de alcohol puro.	75%
Cerveza Industrial	12 USD por litro de alcohol puro.	75%

Bebidas gaseosas con contenido de Azúcar menos o igual a 25 gramos por litro de bebida. Bebidas Energizantes.	N/A	10%
Bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar mayor a 25 gramos por litro de bebida, excepto las bebidas energizantes.	0,18 USD por 100 gramos de azúcar.	N/A

(Registro Oficial N°. 744, 2016)

Si bien la acción se presentó por la vulneración de principios tributarios en el artículo 1 numeral 16 de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N°. 744 del 29 de abril de 2016, pues con la reforma del artículo 61 numeral 4 de la Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia Covid-19, Suplemento del Registro Oficial No. 587 de 29 de noviembre 2021, reformó nuevamente el artículo 82 de la LRTI y sustituyó la tabla del Grupo IV de la siguiente forma:

Grupo IV		
Tarifa Mixta		
Descripción	Tarifa Especifica	Tarifa ad Valorem
Cigarrillos	0,16 USD por unidad	No aplica
Alcohol (uso distinto a bebidas alcohólicas y farmacéuticos) y, bebidas alcohólicas.	USD 10 por litro de alcohol puro.	75%

Cerveza Industrial	13,08 USD por litro de alcohol puro.	75%
Cerveza Artesanal	1,58 USD por litro de alcohol puro.	75%

La corte considera que en este caso se configuro el principio de unidad normativa y se procedió al análisis de la norma vigente, debido a que, de igual forma la norma vigente reproduce los hechos de la disposición acusada, aunque existan modificaciones en el porcentaje de la tarifa específica de cada uno, al igual que la separación de los productos con contenido alcohólico en tres categorías: alcohol y bebidas alcohólicas, cerveza industrial y cerveza artesanal.

A partir de esta reforma a la tabla del grupo IV del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, podemos observar una tarifa tributaria diferenciada para la cerveza industrial y la cerveza artesanal, lo cual ha planteado la incógnita, de que si esta reforma a ocasionado un problema jurídico, pues al ser productos similares, esta norma vulnera de alguna manera el principio de igualdad y no discriminación. Pues la consideración de los accionantes es que esta norma es contraria al artículo 300 de la constitución, pues señalan:

La cerveza industrial tiene una tarifa específica del ICE (12 USD) que resulta patentemente mayor a la del resto de bebidas alcohólicas (7,24 USD), y se ha visto también que esa excesiva tarifa se ha destinado de manera exclusiva a la cerveza industrial, separándola por primera vez del tratamiento impositivo general que se daba antes a todas las bebidas alcohólicas. De todo lo anterior se colige el dato incontestable de que la nueva tarifa específica del ICE sea, para la cerveza industrial -y únicamente para la cerveza industrial-, un 66% más elevada que la del resto de licores (Corte Constitucional, 2023, p. 3).

Es verdad que, por primera vez desde de la implementación del Impuesto a los Consumos Especiales dentro del sistema tributario ecuatoriano, realiza una distinción entre la cerveza industrial y otras bebidas alcohólicas, incluyendo la cerveza artesanal, pues según los accionantes, esta distinción vulnera los principios tributarios reconocidos en la constitución, de igual forma se puede contemplar en los fundamentos en los cuales,

el representante legal de la Compañía Cervecería Nacional CN S.A, considera que los legisladores no han precisado las razones técnicas o jurídicas debidamente motivadas para el aumento del ICE de la cerveza industrial frente a otras bebidas alcohólicas, de esta manera dejando a la conclusión que esta diferenciación entre las tarifas se realizó de manera arbitraria, vulnerando normas, pues considera que la deliberación no tiene fundamentos sólidos, ya que se debió demostrar de forma técnica que la cerveza industrial no tiene ningún componente o forma de producción que la diferencie lo suficiente y de una manera relevante del resto de bebidas alcohólicas. Por lo cual, partiendo de esta idea, para imponer tarifa diferente debería existir una característica, componente o cualquier otra propiedad en los elementos que componen a la cerveza industrial, pues la justamente como señala la compañía accionante “la cerveza industrial -al menos la de producción local- no tiene ninguna propiedad relevante que no la tenga también alguna otra bebida alcohólica sometida al ICE” (Corte Constitucional, 2023, p.4).

Fundamentándose en el principio de progresividad, los accionantes consideran que, en caso de imponer una distinción para establecer una carga tributaria mayor, debería ser el grado alcohólico, pues es verdad que, en legislaciones como México o Colombia, se impone una tarifa más alta según el grado alcohólico de la bebida, es decir tiene un esquema “ad quantum”, pues han recogido este sistema de la Guía Internacional para Vigilar el Consumo de Alcohol y sostiene en el Ecuador existen bebidas alcohólicas tienen un grado más alto de alcohol, pero aun así tienen una carga impositiva considerablemente menor frente a la cerveza industrial, llegando a la conclusión que la norma impugnada es “antitécnica”, pues vincula el principio de progresividad, con la obligación por parte del Estado para adoptar políticas orientadas a la prevención y desincentivar el consumo de alcohol, sosteniendo la finalidad de los ICE es promover conductas sociales responsables.

Con estos fundamentos la Compañía accionante, como pretensión solicita a la Corte que en primer lugar se disponga la eliminación de la palabra “artesanal” de la norma impugnada y de todo el renglón relativo a la cerveza artesanal, finalmente, requiere que se mantenga la Tabla del Grupo V del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno en armonización y que se derive a un esquema tarifario del tributo cumpliendo de esta manera con el principio de generalidad tributaria.

2.2.2. Argumentos de la Asamblea Nacional, Presidente de la República Procuraduría General del Estado y conclusión de la Corte Constitucional.

Argumentos de la Asamblea Nacional

La asamblea Nacional defendiendo su postura, se pronuncia sobre las pretensiones de la parte actora, pues considera que se cumple correctamente con el principio de generalidad de este tributo, pues si bien las tarifas son diferenciadas, tanto la cerveza artesanal como industrial pagan tributos, pues como la sentencia No. 004-11-SIN-CC de 18 de agosto de 2011, se determinó que “no se puede comprender que todas las personas paguen tributos, sino aquellas que realicen los hechos generadores previstos en las leyes tributarias”.

Sostiene que el Estado tiene la obligación de fomentar la competencia igualdad de condiciones y de igual forma la igualdad de oportunidades, ya que los estudios de mercado señalan que “la cerveza artesanal, representa el 1,5% del mercado global y el consumo de cerveza industrial es el 79% mientras que de otros licores es de 33%.”, por lo cual podemos entender que las intenciones de la asamblea Nacional al reformar la norma y establecer diferentes tarifas, lo que busca es una igualdad en las condiciones dentro del mercado, sosteniendo que al reformar la tabla V de la Ley de Régimen de Tributario Interno, lo que busca es cambiar las tendencias del mercado y minimizar proporcionalmente su consumo, imponiendo un gravamen a la bebida con el más alto porcentaje de consumo por parte de los contribuyentes a nivel nacional, señalando que la tarifa diferencial se debe a que “el Estado puede adoptar medidas afirmativas para garantizar la igualdad, así, se debe considerar que la capacidad contributiva de las empresas productoras de cerveza industrial es superior a aquellas que son artesanales” .

Argumentos de la Presidencia de la República

La presidencia de la república hace una precisión en cuanto a la “discriminación” y establece que debe existir un trato diferenciado entre los sujetos que comparten las mismas condiciones, sabiendo que no es así, plantea que se deben realizar dos análisis, el primero en cuanto a la cerveza industrial y el resto de bebidas alcohólicas y el segundo sobre la cerveza artesanal en particular. Partiendo de estas premisas se establece que, si bien en la tabla de grupo V, se diferencia la tarifa específica, en la ad Valorem, tanto la cerveza artesanal como industrial contemplan la tarifa del 75%, pero esta tarifa es aplicada en el precio ex fabrica o ex aduana, siempre que este valor supere los \$4.33

dólares por litro de bebida alcohólica, por lo cual el costo de fabricación debe superar este valor, lo cual no es aplicable para la cerveza industrial debido a que el costo de una botella mayor a 300 cm³ no llega a este precio, por lo cual sostiene “aunque la mayor carga impositiva se relaciona con un mayor grado de alcohol, es necesario establecer una tarifa específica superior para la cerveza industrial porque la tarifa ad Valorem no se le aplicaría.” (Sentencia).

En otro sentido, de igual forma, señala que para que la cerveza tenga la titularidad de “artesanal” debe ser considerada por criterios de capacidad contributiva y salud pública entonces para tener esta titularidad debe cumplir varios requisitos, los cuales se encuentran en el artículo 211 numeral 7 del Reglamento para aplicación ley de Régimen Tributario Interno y son:

1. En su proceso de elaboración no deberán añadir conservantes, estabilizantes, colorantes y/o saborizantes químicos.
2. Su participación en el mercado ecuatoriano, excluyendo la producción exportada, no deberá ser superior al 1%.
3. En el caso de ser producida por sociedades, las mismas dentro de su composición accionaria, no deberán contar con participación de personas naturales o jurídicas que tengan más del 1% de participación accionaria en el segmento de cerveza industrial o sus partes relacionadas, ni con la participación de personas naturales o jurídicas pertenecientes a los grupos económicos definidos por la Administración Tributaria (Reglamento para aplicación ley de Régimen Tributario Interno, 2010, artículo 211)

El último requisito es que sean producidas por micro y pequeñas empresas, considerando dos aspectos, en primer lugar, el número de trabajadores y en segundo el valor bruto de las ventas anuales, por lo cual, para que logre determinada calidad, se entiende que el legislador adopte medidas para garantizar una competencia más equitativa en el mercado, además señala que “la estructura del mercado de cervezas se encuentra concentrada en AB InBEV y SABMiller mediante sus subsidiarias en Ecuador, de manera que concentran el 100% de mercado relevante de cervezas importadas.” (Corte Constitucional, 2023, p.4), por lo que afirma que el accionante no ha señalado fundamentos suficientes para considerar que la norma impugnada vulnera algún principio constitucional.

Argumentos de la Procuraduría General del Estado

De igual forma, sobre la norma impugnada se refiere a que no ha sido reformada de forma arbitraria en ningún sentido y que de igual manera esta no vulnera ningún principio constitucional, pues se debe dar un trato legal especial a los artesanos debido a que estos gozan de ciertos beneficios tributarios con la finalidad de fomentar la producción artesanal y señala que:

No existe punto de comparación entre la industria cervecera que ocupa el 90% del mercado, cuyos márgenes de ganancias son superiores en atención a la inversión realizada y una actividad artesanal, con menos del 10% de participación en el mercado, que goza de la tutela del Estado, como artesano y micro y pequeña industria (Corte Constitucional, 2023, p.5).

Análisis y conclusión de la Corte Constitucional.

Por la acción pública de inconstitucionalidad, la corte debe realizar un profundo análisis a la norma impugnada y responder al problema jurídico de si ¿La norma impugnada es contraria al principio de igualdad y no discriminación?, esto debido a que debe evitar a toda costa que una disposición jurídica vulnere derechos reconocidos en la constitución, en el caso N° 8-17-IN, la corte considero esencial que los accionantes debieron establecer alegaciones que permitan demostrar la vulneración a normas y principios constitucionales por parte de la norma impugnada.

La corte inicia su análisis resolviendo sobre los fundamentos de la parte actora y dilucidando si dentro de estos se puede observar una incompatibilidad o contrariedad entre los principios constitucionales y la norma impugnada, pues se planea la consideración de si existe una situación de comparabilidad entre los sujetos, esto para considerar de manera objetiva si ha existido en realidad un trato diferenciado, para en el supuesto de que esto sea realidad, analizar el principio de generalidad. Al pronunciarse sobre los fundamentos de parte accionante, expone que en cuanto a justificar la reforma de esta norma, de forma técnica la cerveza industrial tiene un componente que la diferencie del resto de bebidas alcohólicas, pues la corte considera que esta no es una alegación específica o pertinente, lo que se debe evidenciar es la incompatibilidad de la norma con la constitución, pues considera que la parte accionante solamente se pronuncie sobre las razones por las cuales el legislador considero imponer una tarifa más alta a la cerveza industrial, examen que no le compete a la Corte; Descarta el análisis en cuanto

a la creación de políticas como un mecanismo de control en el tema de la salud pública, debido a que no evidencia un argumento, pues debe gravar a una bebida en función de su grado de alcohol, entonces esto no señala una transgresión al texto constitucional.

¿La norma impugnada es contraria al principio de igualdad y no discriminación?

En cuanto al análisis que realiza sobre el principio de igualdad y no discriminación señala que “cuando existan sujetos en condiciones diferentes, éstos requieren un trato distinto de manera que se “permita equiparar el goce y ejercicio” de los derechos de quienes “se encuentran en situaciones distintas”. (Corte Constitucional del Ecuador, 2019.).

La Corte Constitucional en la sentencia No. 7-II-IA/19 del 2019, nos da a conocer, que para que exista o se configure un trato discriminatorio, es necesario, la existencia de tres elementos:

1. Debe existir un elemento de comparabilidad entre los destinatarios de una situación jurídica, es decir, los sujetos deben estar en igual o semejantes condiciones
2. Se debe verificar que exista un trato diferenciado, por una de las categorías que la Constitución enuncia de manera ejemplificativa en el numeral 2 del artículo 11.
3. La verificación de un resultado, producto del trato diferenciado (Corte Constitucional, 2019, p.6).

Comparabilidad entre los destinatarios

El resultado producto de un trato diferencia, se puede observar cuando se produce un menoscabo o impide el completo goce o ejercicio de derechos. En cuanto a la comparabilidad, en el caso analizado la Corte considera que las normas jurídicas deben estar dirigidas a garantizar un trato igualitario a los contribuyentes que se encuentren en circunstancias semejantes, pues si bien en el caso concreto si existen semejanzas y diferencias, es importante detallar la relevancia de estas para el caso que se encuentra en análisis, pues si bien los productos son semejantes debido que uno de sus componentes es el etanol, exigen un trato diferenciado por su forma de producción.

Trato diferenciado, por categorías sospechosas o protegidas.

Esta Corte ha diferenciado que las categorías sospechosas, “son criterios que pueden emplearse para discriminar en contra de grupos sociales que se encuentran en desventaja histórica y estructuralmente” (Corte Constitucional del Ecuador, párr. 146), criterios que pueden emplearse para encasillar actuaciones que podrían ser consideradas discriminatorias contra grupos específicos que tienen ciertas desventajas, para lo cual la Corte Constitucional (2022), señala que para determinar una presunción de constitucionalidad por discriminación existen ciertos factores, los cuales son:

1. El grupo es un sujeto de discriminación; 2. El grupo es desaventajado y ha sido sistemáticamente discriminado; 3. El grupo ha sufrido –históricamente– o sufre una extensión e intensidad de discriminación en mayor grado; o, 4. Los individuos del grupo han sido discriminados con base en factores inmutables que no podrían variarse con la voluntad de la persona (párr. 146.)

En base a estos factores la Corte realiza un análisis para saber si es un “grupo desventajado” y ha sido discriminado, considerando las categorías protegidas recogidas en el artículo 11 numeral 2 de la constitución y las categorías sospechosas, la Corte considera que la Compañía Cervecería Nacional CN S.A.

Por los fundamentos señalados anteriormente no se refleja que se encuentra dentro de ninguna de las categorías, pues si bien existe una regulación distinta en cuanto a las tarifas específicas, esto para el cálculo de los tributos, no está encasilla en ninguna de las categorías existentes o se puede verificar un trato diferenciado, por lo cual considera analizar la norma impugnada.

La verificación de un resultado, producto del trato diferenciado.

Al analizar el tercer elemento, para que se configure un trato discriminatorio, es decir, que, se tiene que evidenciar un resultado, como se ha analizado anteriormente, una finalidad del ICE es disminuir el consumo de productos que resultan dañinos para el ser humano, para el caso en particular la cerveza industrial al ser una bebida alcohólica de mayor consumo en el Ecuador y por tanto, la reforma de la tabla del grupo IV del artículo 82 del Código Tributario, es esencial para diferenciarlas por su característica de “industrial” y fomentar en mayor medida la creación e impulso de nuevas empresas dirigidas a la producción de cerveza artesanal, según los estudios de mercados que menciona la Asamblea Nacional, la cerveza industrial comporta el 79% de la cuota de mercado, esta cuota es superior a la de la cerveza artesanal, pues se debe considerar que

para tener la calidad artesanal debe cumplir con los requisitos exigidos en la ley, esto para que las micro, pequeñas y medianas empresas, las cuales de igual manera para calificarse de esta manera deben cumplir los requisitos interpuestos en la norma para que puedan acceder a los beneficios que tienen los productos artesanales, esto por la cantidad de ganancias que tienen y la capacidad productiva, la cual es notoriamente inferior en la cerveza artesanal frente a la que producen las grandes industrias.

Conclusión de la Corte.

Después del análisis realizado y establecer que los productores de cerveza artesanal son parte de una categoría de micro, pequeñas y medianas empresas, las cuales deben gozar de ciertas ventajas, las cuales son coherentes para igualar la competencia en el mercado e incentivar la producción nacional y la productividad pues uno de los objetivos de la política económica es “incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional.”. (Constitucion,2008), la Corte constata que este trato diferenciado, corresponde a criterios objetivos y razonables, no evidenciando que la norma impugnada sea contraria al principio de igualdad y no discriminación.

2.2.3. Consideraciones personales.

2.2.3.1. ¿Debe ostentar mayor carga tributaria la cerveza industrial frente a la artesanal?

Para dar una respuesta objetiva sobre la incógnita que es la carga diferenciada que le ha dado la ley, a la carga tributaria diferenciada entre la cerveza artesanal y la industrial, debemos analizar una serie de factores determinantes, tanto analizando los fundamentos que han dado la corte constitucional, como los que se han adquirido con el análisis de los mismos, como la finalidad de la política tributaria en el Ecuador, establecer cuál fue el análisis para esta diferenciación, de igual manera, debemos analizar la influencia en el mercado, en la sociedad y un punto de análisis que no ha sido tratado anteriormente, es el impacto ambiental y la capacidad que puede tener los productores de cerveza industrial.

La finalidad de la política tributaria según el artículo 6 del Código Tributario, además de ser medios para recaudar ingresos, sirven como dirigidos “instrumento de política

económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.” (Código Tributario,), está siendo la base de la finalidad de los tributos, en los cuales el Impuesto a los Consumos Especiales se basa para imponer cargas tributarias.

Un segundo motivo por el cual se da una carga tributaria diferenciada entre la cerveza artesanal y la cerveza industrial, según los fundamentos analizados, es cambiar de exponencialmente las preferencias del mercado cervecero, debido que la industria artesanal representa una muy pequeña parte del mismo, pero de igual manera ha generado empleos y de forma muy importante, influye en el desarrollo económico local, debido a que estas deben cumplir ciertos requisitos para ser reconocidas y calificadas como artesanales, tomando en cuenta que la compañía Cervecería Nacional CN S.A, ha abarcado una gran cantidad de mercado en el Ecuador desde su fundación en 1887 con el nombre de Guayaquil Lager Beer Brewery Association, lo que ha provocado que la cerveza industrial acapare gran parte del mercado cervecero y que sea uno de los productos más consumidos por los contribuyentes a nivel nacional, pero tomando en consideración que las cervezas artesanales, poco a poco han ido abarcando su espacio en el mercado, tal es así, que según Nelson Calle, el cual es vicepresidente de la Asociación de Cervecerías Artesanales del Ecuador (Asocerv), en los primeros seis del año 2022, la industria cervecera artesanal tuvo un crecimiento del 21% en comparación del año 2021, debido a que el Ecuador actualmente tiene registrado más de 284 marcas de cerveza artesanal, a su vez, no solo incrementaron las marcas, sino también el consumo de este producto artesanal pues según los datos del SRI se confirmó que “de enero a julio de 2022, la recaudación tributaria de los contribuyentes que elaboran cerveza artesanal llegó a USD 267,6 millones, un promedio de USD 38,2 millones mensuales. En 2021, el promedio fue de USD 26,3 millones. En 2020, la cifra llegó a USD 25,2 millones.” (LucíaVáconez, 2022), es decir, que la política al diferenciar ha beneficiado en gran medida a las industrias de cervezas artesanales, pues como se puede observar el consumo ha estado en aumento los últimos años, por lo cual cumple con el objetivo de la recaudación, pero el punto esencial es que, no debemos olvidar que una de las finalidades del ICE, es el de disminuir en mayor medida el consumo de productos que son nocivos para la salud del consumidor y debido a que la cerveza artesanal tiene una cantidad de alcohol muy superior a la cantidad de alcohol por litro que la cerveza industrial, pues esta

tiene un 4% de alcohol mientras que en las artesanales este porcentaje varia entre el 6% y el 12%, considerando estos porcentajes queda claro que producto es más perjudicial para el consumidor, por lo cual, se debe considerar el otro objetivo del ICE, el cual es disminuir el consumo de estos productos, pero según estadísticas, estos no se han reducido, han ido aumentando poco a poco, por lo cual, podemos entender que debería próximamente haber un cambio de sistema.

Debido a que según estadísticas del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC), el mercado de consumo en la cerveza se encuentre dividido en 3 secciones, la cerveza artesanal con un porcentaje de participación del 0,67%, la cerveza importada con un 1,33% y por último la cerveza industrial, esta última dominando el mercado con un 98%, obviamente demostrando que la cerveza industrial tiene una gran cantidad de consumidores dentro del mercado ecuatoriano, tomando en cuenta que más de 900 mil ecuatorianos consumen alcohol, de esa cantidad el 79,2% de estos consumidores, prefieren tomar cerveza. Pero Ecuador no es el único caso, pues si tomamos los porcentajes de México como ejemplo, una de las bebidas alcohólicas más consumidas sigue siendo la cerveza, debido a que de las personas que consumen este tipo de bebidas es el 75,7%, para posteriormente ser el tequila la segunda bebida alcohólica más consumida, pero a diferencia de nuestra legislación tiene esquema “ad quantum”.

El impuesto a los consumos especiales en el Ecuador se graba mediante un esquema “ad Valorem”, el cual, se considera como un esquema flexible debido a que el valor de y el impuesto varía, esto debido a que se toma en consideración el valor completo del producto o servicio, lo que incluye los valores de la fabricación, flete y seguro; mientras que el impuesto ad quantum en las cervezas toma en consideración el contenido de alcohol del producto para en base a este grabar el mismo, este sistema está contemplado en el caso de México, esto con el propósito de desincentivar el consumo de estas bebidas que son perjudiciales para la salud y con la finalidad de incrementar en mayor medida la recaudación impositiva, pero ambos sistemas tienen una finalidad o un objetivito idéntico, por lo cual, nos plantea la incógnita de que sistema es el más beneficioso.

Para tener una respuesta a que sistema es el más correcto para gravar las cervezas, tenemos que tomar en consideración la distinción entre estas dos tarifas, pues las diferencias son claras la tarifa Ad Valorem, no graba la cantidad de alcohol que se vende

y se consume, ignorando por completo la cantidad de alcohol en las mismas, por lo cual favorece a la venta de bebidas con alto contenido de alcohol y bajo costo, lo cual es perjudicial para el consumidor, debido a que esta no combate el consumo de alcohol; Mientras que la tarifa Ad Quantum, grava la cantidad de alcohol que se vende y se consume, existe una sola cuota para todas las categorías de bebidas alcohólicas tomando en consideración el contenido del alcohol, por lo cual logra un finalidad importante, esencial en mi opinión, la cual es velar por la salud de los contribuyentes, pues una finalidad del ICE, es desincentivar el consumo de los productos que son nocivos para la salud del consumidor, pero en lugar de eso, lo que esta haciendo la Asamblea Nacional es incentivar el consumo de un producto que se encuentra en expansión a nivel nacional, sino que tiene un mayor grado alcohólico.

El cambio de la influencia del mercado no es un objetivo dentro del artículo 6 del Código Tributario

CONCLUSIONES

El Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), es aplicados a bienes y servicios de procedencia nacional e importados, que grava la producción, importación y venta de estos bienes y servicios, esto debido a que estos son considerados de lujo, aparatosos o que pueden tener un impacto nocivo para los ciudadanos o para el medio ambiente, el caso de análisis es la reforma a la tabla del grupo IV del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el cual se observar una tarifa tributaria diferenciada para la cerveza industrial y la cerveza artesanal, lo cual planteo la incógnita de la presente investigación, de si esta reforma ha ocasionado un problema jurídico, pues al ser productos similares, esta norma vulnera de alguna manera el principio de igualdad y no discriminación.

La presente investigación ha recopilado fundamentos los cuales han querido deslumbrar que no ha existido una vulneración al principio de igualdad y no discriminación al interponer una tarifa diferenciada, pero la distinción del ICE entre las cervezas, pero la verdad es que estas son productos idénticos, los cuales sus métodos de producción no varían en una medida considerable, al igual que sus ingredientes, debido a que la los fundamentos de la Sentencia No. 8-17-IN-23, se basan en la escala de producción y el porcentaje dentro del mercado nacional, la distinción en el ICE ha

provocado que la cerveza industrial suba su precio, pero de igual forma los productos de igual manera la cerveza artesanal el precio de la cerveza es significativamente más elevado, teniendo en consideración que este es fabricado por micro y pequeñas industrias favorece al desarrollo económico y social a un nivel sectorial, pues como observamos en las estadísticas, la reforma al ICE ha provocado en un incremento no solo en los productores, sino también en los consumidores de cerveza artesanal, pero recordemos que la finalidad del ICE además de recaudar ingresos, es la desincentivar a los consumidores a consumir un producto que es perjudicial para ellos, pero con esta reforma ha logrado todo lo contrario, pues más que el interés en el percibir remuneración este impuesto se creó para controlar a los consumidores, de tal forma que ayude de cierta manera a reducir el consumo de este producto, debido a que la cerveza artesanal tiene un mayor porcentaje de alcohol es más perjudicial para la salud de los consumidores regulares.

Llegando a esta conclusión considero que existen argumentos para interponer una tarifa ad Quantum, sin importar que sea cerveza artesanal o industrial, debido a que las cervezas artesanales han crecido exponencialmente en los últimos años, representa una importante fuente para recaudar ingresos, pero además de eso, al establecerse tarifas iguales sería una verdadera forma de desincentivar el consumo excesivo de alcohol que además de ser nocivo para la salud del consumidor, implicaría un tratamiento equitativo para las industrias micro, pequeñas y grandes, pues la diferencia no está en ningún componente ni método de fabricación, sino simplemente en el porcentaje que ocupa en el mercado.

RECOMENDACIONES

Como autor la recomendación es, la reforma del artículo 82, la tabla del grupo IV, de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual, modificaría la tarifa a las cervezas de un esquema “Ad Valorem”, debido a la tarifa diferenciada entre las bebidas alcohólicas, vulnera el principio de igualdad y no discriminación, a una a una tarifa “Ad Quantum”, como pudimos observar, además de dar un trato igualitario a todas las bebidas alcohólicas como se lo ha hecho siempre desde la implementación del ICE, también cumpliría con el objetivo esencial del Impuesto a los Consumos Especiales, el cual es la reducción del consumo de productos nocivos para la salud del consumidor, en el caso particular de la

cerveza, el componente nocivo para la salud es el grado alcohólico de las cervezas, por lo cual, al imponer una tarifa que grave a las a todas las bebidas alcohólicas, ya sean industriales o artesanales por su grado alcohólico, asegurando que se cumpla con el principio de igualdad y no discriminación y aseguraría la finalidad de los Impuestos a los Consumos Especiales, al desincentivar el consumo de productos nocivos para la salud.

BIBLIOGRAFÍA

Armijos, P. O. (2021). La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano. *FORO*, 211.

Asamblea Nacional del Ecuador. (2005). Código Tributario, Registro Oficial Suplemento nro. 38.

Asamblea Nacional del Ecuador. (2018). Código Tributario, Registro Oficial Suplemento nro. 38.

Cabanellas, G. (1983). *Diccionario de derecho usual*. Ediciones Arayú.

Castilla, F. R. (2021). *Derecho Tributario Peruano*. Palestra Editores .

Colao Marín, P. Á. (2015). Derecho tributario: parte general: materiales de comprensión, trabajo y estudio. UPCT.

Collado, M. A. (2007). *Derecho Tributario: Parte General* . Atelier.

Corte Constitucional del Ecuador. (2015). Sentencia No. 8-17-IN/23, Caso Nro. 8-17-IN, http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBLdGE6J3RyYW1p_dGUUnLCBldWlkOicxYzFmNmJiOC1jMjNmLTRkYzItODM5NS00MmM0ZDAxMTA3MmQucGRmJ30=

Corte Constitucional del Ecuador. (2015). Sentencia nro. 046-15-SIN.CC, Caso nro. 0017-15-IN, <http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/8309aa2c-4d13-4bc8-a546-3c7406c397ee/0017-15-in-sen.pdf?guest=true>

Corte Constitucional del Ecuador. (2022). Dictamen Nro. 3-22-OP/22, Caso nro. 3-22-OP, http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBLdGE6J3RyYW1p_dGUUnLCBldWlkOicxMThiNWNjMCIkNjE0LTRIM2QtOTAYNS0zZDNkZDBlOTM0MDMuucGRmJ30=

Heredía, M. (2006). *El principio de irretroactividad en la legislación tributaria*. Corporación Editora Nacional.

Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (Tercera Edición ed.). Abeledo-Perrot.

Paredes, E., & Guevara Perrazo, G. (2017). Principios tributarios de eficiencia y simplicidad administrativa: Caso retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta. *Boletín de Coyuntura*, (13), 15-18.

Pita, C. (2007). Notas sobre desafíos y tendencias mundiales en administración tributaria. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, 26, 3-26.

Poveda, J., Pico, A. L., & Trejo, C. A. (2016). El impuesto a los consumos especiales y su impacto en el consumo del cigarrillo en el Ecuador. Periodo 2007 a 2013. *Revista Caribeña de Ciencias Sociales*, (2016_01).

Serrano Dominguez, I. S. (2018). Principio de generalidad tributaria y los derechos de los contribuyentes en los procedimientos del derecho. (*Tesis Doctoral, BUAP*).

Troya, J. V. (2014). *Estudios de derecho tributario*. Corporación de estudios y corporaciones.

Troya, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de estudios y publicaciones.

Valdés Acosta, R. (2001). *Curso de derecho tributario*. Temis.

Vázquez Díaz, M. (2017). Percepción de la equidad tributaria. *Revista Caribeña de Ciencias Sociales*, ISSN: 2254-7630.

Villegas, H. (1900). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma.

Villegas, H. (1999). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Septima ed.). Depalma.

Vizcaíno, C. G. (1996). *Derecho Tributario consideraciones económicas y jurídicas, Tomo I*. Depalma.