



Volumen 7, Número 1, Año 2024

# REVISINOVO

En este segundo número del séptimo volumen de Revisinovo, titulado "Redefiniendo Límites: Desafíos Globales y Respuestas Locales en el Mundo Contemporáneo", nos sumergimos en el análisis de cómo las problemáticas globales se encuentran con soluciones y estrategias a nivel local. En un contexto donde las fronteras entre lo global y lo local se vuelven cada vez más difusas, esta edición ofrece una colección de artículos que examinan la interacción entre las grandes tendencias mundiales y las respuestas que surgen desde las comunidades, los gobiernos locales y las organizaciones.

**Revisinovo | Revista Científica Digital**

**ISSN: 2953-6537**

**Dirección: Quito, Calle 6 de Diciembre y Vicente Ramón Roca, Ecuador**

**Teléfono: +593 32980212**

**Correo Electrónico: gerencia@revisinovo.es**

**Sitio Web: www.revisinovo.es**

**Redes Sociales:**

**Facebook | Twitter | LinkedIn**

**Política de Acceso Abierto:** Todos los artículos están disponibles bajo una licencia Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

**Archivos Seguros:** Integrado en los sistemas LOCKSS y CLOCKSS para la preservación digital.

**Privacidad y Protección de Datos:** Cumplimos con los más altos estándares internacionales de protección de datos.

**Received: 2024-06-15 | Reviewed: 2024-07-16 | Accepted: 2024-08-11 | Online First: 2024-09-12|**

**Published: 2024-10-22 DOI: <https://doi.org/10.58262/V7278.17> | Pages: 76-88**



## **El régimen aplicable a los comisionistas en el ordenamiento tributario ecuatoriano**

### **The regime applicable to commission agents in the ecuadorian tax system**

Adriana Guadalupe Mora Rodríguez<sup>1</sup>: <https://orcid.org/0009-0002-2881-0032>; *Adry.m144@gmail.com*  
Esthela Paulina Silva Barrera<sup>2</sup>: <https://orcid.org/0000-0003-4354-9258>; *esthelasilva@uti.edu.ec*

<sup>1</sup> Universidad Tecnológica Indoamérica, Ambato, Ecuador

<sup>2</sup> Universidad Tecnológica Indoamérica, Ambato, Ecuador

**Resumen:** Los tributos son aportaciones que se utilizan para financiar el gasto público, nacen a partir de la configuración del hecho generador y constituyen aportes necesarios para el sostenimiento y satisfacción de las necesidades públicas y sociales. Rigen para personas naturales o sociedades del Estado ecuatoriano, conforme el ordenamiento jurídico tributario. El impuesto a la renta representa uno de los tributos más relevantes para las arcas estatales, mismo que es regulado por la Ley de Régimen Tributario Interno y se configura ante la rentabilidad percibida dentro de un determinado ejercicio fiscal. A partir del 2021, los comisionistas fueron considerados parte del Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares RIMPE; más, en marzo del 2023 la Administración Tributaria Central dispuso mediante acto normativo que, forman parte del régimen general y tributen a partir de dicho año fiscal como tal. La señalada inclusión normativa afecta el principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria, considerando que, el mismo prevé la exclusividad de aplicación de normas tributarias en relación al ejercicio fiscal del tributo que se reforma, es decir, que, la norma puede aplicarse, pero a partir del primer día del año siguiente de la reforma realizada. La presente investigación se emplea una metodología cualitativa y métodos analítico-sintético y deductivo; además, de aplicar la técnica de revisión bibliográfica y documental.

**Palabras clave:** Comisionistas, derecho tributario, irretroactividad, RIMPE, impuesto a la renta

**Abstract:** Taxes are contributions used to finance public expenditure, they arise from the configuration of the generating event and constitute necessary contributions for the support and satisfaction of public and social needs. They are applicable to individuals or corporations of the Ecuadorian State, in accordance with the tax law. Income tax represents one of the most relevant taxes for the state coffers, which is regulated by the Internal Tax Regime Law and is configured according to the profitability received within a certain fiscal year. From 2021, commission agents were considered part of the Simplified Regime for Entrepreneurs and Popular Businesses RIMPE; moreover, in March 2023 the Central Tax Administration provided by means of a regulatory act that they are part of the general regime and will be taxed as from said fiscal year as such. This normative inclusion affects the principle of non-retroactivity of the law in tax matters, considering that it provides for the exclusivity of application of tax rules in relation to the fiscal year of the tax being reformed, i.e., the rule can be applied, but from the first day of the year following the reform made. The present research employs qualitative methodology and analytical-synthetic and deductive methods, in addition to applying the technique of bibliographical and documentary review.

**Keywords:** Commission agents, tax law, non-retroactivity, RIMPE

## INTRODUCCIÓN

La tributación tiene sus raíces en la época republicana (1830-1930). En este sentido, su implementación consolidó su inclusión en la normativa correspondiente, misma que permanece vigente hasta la actualidad. En relación con la evolución de la legislación tributaria, se observaron los primeros cambios significativos durante los períodos presidenciales de Juan José Flores y Vicente Rocafuerte. No obstante, a pesar de estas transformaciones, no se lograron los objetivos esperados a través de sus iniciativas (SRI, 2013).

Es pertinente subrayar que los ingresos derivados de la tributación se generan en función de las facultades asignadas a las administraciones públicas tributarias, quienes administran los tributos y los recaudan. Este proceso tuvo su inicio en la época de la colonización española, la cual introdujo sus costumbres, su religión, e incluso, la implementación de nuevas formas de tributación en nuestra región (Celorico, 2000).

Estos tributos han experimentado una serie de transformaciones y se han establecido de manera específica, tal como sucede con el impuesto a la renta. El estudio de este impuesto será el enfoque de este artículo, con particular énfasis en su aplicación en el caso de los comisionistas.

Conforme al artículo 1 del Código Tributario ecuatoriano, promulgado el 06 de diciembre del año 1975, y en observancia a la reforma establecida con fecha 29 de noviembre de 2021, se define al tributo como una prestación exigida por el Estado, ya sea a través de entidades nacionales, seccionales o de excepción. Esta exigencia se produce como resultado de la verificación del hecho imponible bajo el que nace el tributo, hecho que debe recogerse en la ley y el cual tiene como fin con satisfacer necesidades públicas. Asimismo, se indica que los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

El Impuesto a la Renta constituye un componente integral de los tributos internos implementados a nivel nacional. Se determina en base a los ingresos obtenidos por residentes, tanto nacionales como extranjeros, tal como lo estipula la Ley de Régimen Tributario Interno.

De acuerdo con esto, el marco legal tributario prevé el pago de impuesto a la renta para los comisionistas que reciben sus ingresos. Es importante destacar que, a partir del 29 de diciembre de 2021, los comisionistas se incluyeron en el conjunto de contribuyentes pertenecientes al Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares "RIMPE". Este régimen está previsto en la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19.

No obstante, a raíz de la emisión de un posterior acto administrativo normativo correspondiente a la Resolución Nro. NAC-DGERCGC23-00000004, publicada el 23 de febrero de 2023, se implementó un nuevo procedimiento que afecta al principio de irretroactividad en materia tributaria. Este principio se encuentra tipificado en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

## MATERIALES Y MÉTODOS

Para la investigación titulada "El régimen aplicable a los comisionistas en el ordenamiento tributario ecuatoriano", se empleará un enfoque cualitativo que permitirá profundizar en la comprensión de las normativas y prácticas tributarias que rigen la actividad de los comisionistas en Ecuador. Este enfoque es esencial para interpretar cómo se aplican y se cumplen las disposiciones tributarias en este contexto específico, así como para identificar los desafíos y oportunidades que enfrentan.

Se adoptará un diseño descriptivo que buscará detallar las características y particularidades

del régimen tributario aplicable a los comisionistas. Este diseño facilitará la recopilación y análisis de información relevante sobre las normativas existentes y las experiencias de los comisionistas en relación con sus obligaciones tributarias.

Se optará por un diseño no experimental transversal, centrando la atención en el análisis de la normativa vigente y las prácticas actuales de los comisionistas en un período específico, sin intervenir ni manipular las variables de estudio. La técnica primordial utilizada será la revisión bibliográfica, que consistirá en un análisis exhaustivo de textos académicos, documentos jurídicos, legislación, jurisprudencia y otros materiales relevantes que contribuyan a la comprensión del régimen tributario aplicable a los comisionistas. Se establecerán criterios de inclusión y exclusión para garantizar que la información revisada sea pertinente al objeto de estudio, enfocándose en documentos que aborden de manera directa las obligaciones tributarias de los comisionistas en el contexto ecuatoriano.

## **RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

### **1. Perspectiva conceptual sobre los comisionistas**

#### **Definiciones**

Según el Código de Comercio, el contrato mercantil de comisión consiste en que, un individuo, denominado "comitente", delegue a otro, designado como "comisionista", la ejecución de uno o varios actos mercantiles durante un período de tiempo preestablecido, a cambio de una determinada remuneración económica (Código de Comercio, 2019).

Desde una perspectiva contable, la comisión se convierte en una transacción registrada en el ámbito de los activos, puesto que, se la consideraba como un gasto ubicándola dentro de los pasivos. En este sentido, la comisión citada es un valor que se recibe por la prestación de bienes o servicios y forma parte de un balance general que refleja cómo una entidad, ya sea natural o jurídica (Súper Contable, pág. 01).

En el ámbito comercial, la comisión se aborda desde tres enfoques: en relación a una venta, frente a una compra y, por último, en el contexto de una dependencia. Este último se considera como un incentivo para aquellos colaboradores que cumplen efectivamente con los compromisos adquiridos.

El estipendio recibido o pagado se encuentra en constante relación con las condiciones bajo las cuales se acordó el convenio, bajo la premisa de que en determinadas circunstancias pueda depender de la competencia presente en el momento de la transacción.

Por su parte, existen diferentes comisiones para determinar la remuneración de los vendedores: Lineal, que se paga cuando se alcanza el importe establecido sobre las ventas; Por Margen, que es el porcentaje que percibe el vendedor cuando el valor de lo vendido supera el precio; y Escala, que se aplica cuando se logra un porcentaje diferenciado de objetos vendidos a un importe variable, siendo la comisión proporcional a los valores recaudados (Roldán, 2020, pág. 01).

Desde una perspectiva doctrinaria, la comisión se percibe como un porcentaje que se paga en forma monetaria a una persona que se dedica a la venta o a la comisión, mediante un porcentaje acordado previamente entre las partes por una actividad concluida. En el marco interno de una empresa, la comisión se utiliza para beneficiar al personal que cumple con los montos previamente fijados en relación a la colocación de bienes o servicios, e incluso, intangibles. Desde el punto de vista del cliente, la comisión es una cantidad que se paga por concepto de un estipendio ganado (Roldán, 2020, pág. 02).

## Características

Acorde con el actual "Código de Comercio", aquellos individuos que se dedican al comercio o actividad empresarial tienen la facultad de designar apoderados voluntarios, específicos o frecuentes, en caso de que, por alguna circunstancia, se encuentren impedidos de ejercer su actividad. Así, se podrán llevar a cabo acciones a través de las personas mencionadas anteriormente. Dentro del ámbito mercantil, la intervención de estos terceros se considera como un mandato, en cuyo contexto se evidencian ciertas particularidades, entre las que se destaca la comisión (Código de Comercio, 2019).

Según Paredes y Meade (2014), esta modalidad de actividad económica se concibe con el consentimiento expreso o tácito de lo que se acuerda encargar. Al aceptar dicho encargo, en cualquiera de sus formas, el comisionista adquiere la obligación de ejecutarlo y llevarlo a término. En caso de que no se ejecute o su acción sea insuficiente sin presentar alguna justificación válida, deberá responder al "comitente" por los daños y perjuicios ocasionados. Sin embargo, si por alguna circunstancia el "comisionista" decide no atender lo encargado, deberá notificarlo de inmediato al "comitente". De no hacerlo, se verá en la situación de tener que compensar las pérdidas que se ocasionen por esta omisión.

Siguiendo la línea argumentativa de Paredes y Meade (2014), para que el comisionista tenga una comprensión precisa de lo que se le encomienda, es esencial formalizar un contrato escrito. Dicho contrato deberá detallar lo que necesariamente se ha de llevar a cabo, en términos de lo que se le describe, junto con el valor que se derive de la actividad, el período de tiempo con el que cuenta para cumplir su encargo y, por supuesto, lo que se le otorgue efectivamente para la realización del acto mercantil.

La naturaleza de lo estipulado en un contrato está delineada por el Artículo 443 del Código de Comercio, que establece la obligatoriedad de que este sea redactado por escrito. Debe, expresamente, estipular el compromiso encomendado al comisionista, describir la duración del tiempo, en caso de que lo encargado involucre varias actividades, el monto de pago predeterminado y el plazo para su pago. Adicionalmente, debe contener con absoluta certeza un detalle de los bienes asignados con el objetivo de que su comisión sea perfecta.

En caso de que el "comitente" ejecute la actividad mercantil en su propio nombre, todos los valores generados por esta práctica se regirán de acuerdo a lo que dispone el Código Civil sobre el contrato de mandato.

Dentro del presente acápite, se deduce que la comisión está intrínsecamente ligada a lo que se conoce como "Mandato". Según el artículo 2020 del Código Civil Ecuatoriano, el mandato se define como un contrato donde una persona confía la gestión, operación, administración de uno o todos sus negocios a otra persona denominada mandataria. Por tanto, la persona que confiere todas estas facultades se denomina, según el código, mandante o comitente. Estas gestiones se pueden llevar a cabo tanto en el ámbito civil como comercial. Es importante destacar que el contrato del mandato puede ser remunerado o, alternativamente, gratuito.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2062 del Código Civil ecuatoriano, el mandante tiene las siguientes obligaciones: proporcionar todo lo necesario al mandatario para la realización del mandato; cubrir todos los gastos necesarios para la ejecución del mandato; en caso de un contrato de mandato remunerado, cubrir estas remuneraciones; pagar los anticipos de dinero; y, sobre todo, indemnizar en caso de pérdida en la que el mandatario no tenga culpa y todo sea por error del mandato.

Para la creación de un contrato de mandato, se debe establecer con gran claridad al mandante y al mandatario, con el fin de que el mandatario se encargue o realice ciertos negocios jurídicos. El mandatario o la persona a cargo actúa en interés del comitente. Este contrato puede ser firmado por varios mandantes. Las cargas que sean realizables por el mandatario

deben ser lícitas, posibles y realizables. El mandato puede ser expreso o tácito. Se puede formalizar en escritura pública o privada. Es gratuito, pero se puede pactar una remuneración. Finalmente, se deben estipular las condiciones bajo las cuales termina un contrato de mandato.

Conforme al artículo 2067 del Código Civil ecuatoriano (2022), un contrato de mandato concluye bajo las siguientes circunstancias: cuando el mandante haya revocado el contrato; con el deceso de una de las partes, ya sea el mandatario o mandante; con la interdicción de una de las partes; o debido a la quiebra o insolvencia de una de las partes.

Trujillo (2022), expone que el mandatario tiene el deber de cumplir cada disposición establecida por el mandante, responder por los daños resultantes del incumplimiento del contrato, rendir cuentas de las operaciones y abonar intereses.

Paredes y Meade describen que un acto mercantil consiste en actos jurídicos celebrados por personas, sean físicas o morales, sean comerciantes o no, que producen efectos jurídicos regidos por el derecho mercantil. Se subdividen en actos esencialmente civiles, regulados solo por el derecho civil porque son actos jurídicos basados en derechos personalísimos; derechos que no pueden ser renunciados, transmitidos, enajenados ni embargados (Cosola, 2021).

Actos absolutamente mercantiles, que son aquellos actos que solo están regulados por el Código de Comercio o alguna de las leyes mercantiles especiales y para los que no se encuentra disposición alguna en la legislación civil. Algunos ejemplos de estos actos incluyen el descuento de crédito en libros, la apertura de crédito y el contrato de cuenta corriente.

Finalmente, los actos de comercio condicionados, que son aquellos actos regulados tanto por la legislación civil como por el Código de Comercio o alguna de las leyes mercantiles especiales, es decir, aquellos actos para los que existe una doble regulación.

## **2. La tributación de los estipendios percibidos por concepto de comisión en la legislación ecuatoriana**

Si bien, el artículo 300 de la Constitución de la República no incluye en su texto al principio de capacidad contributiva, el mismo constituye un elemento esencial del régimen jurídico tributario nacional. Inclusive, mediante sentencia No. 004-11-SIN-CC, la Corte Constitucional del Ecuador expresó la importancia de este principio, al mencionar que, se ha convertido en el fundamento central para la determinación y límite pre establecido para el establecimiento de los tributos (Armijos, 2021).

Perilla (1985), sostiene que el objetivo de la implementación de este principio es asegurar que el gasto público se financie a través de la recaudación de las contribuciones provenientes de la comunidad, aplicando la norma de manera moderada y teniendo en cuenta la capacidad real de los contribuyentes. Por esta razón, es fundamental que los legisladores determinen con claridad que el nuevo impuesto no sea una carga excesiva para la comunidad.

Según Bravo (1997), la relevancia del principio estudiado con relación al Régimen Tributario es indiscutible, ya que garantiza la actividad de los contribuyentes al evitar la imposición de gravámenes desmedidos que, por su falta de concordancia con la realidad jurídica, se conviertan en actos inconstitucionales, poniendo en conflicto lo que se conoce como "armonía tributaria".

Por otro lado, Cañal (1996), argumenta que, al ser parte de un Estado de Derechos, los ciudadanos han obtenido varios derechos y se les han impuesto obligaciones, incluyendo específicamente las de carácter tributario. Estas obligaciones se fundamentan en principios vitales y cumplen dos roles fundamentales: el primero es proteger a los contribuyentes, y el

segundo, la implementación normativa de la ejecución de la potestad tributaria.

Palma (2000), sostiene que, los principios y derechos constitucionales se consagran en la Carta Magna. Se debe considerar que los gastos corrientes de una Nación se cubren estableciendo impuestos estables, al visualizar su necesidad y urgencia en cuanto a su financiamiento. Se resalta que este tipo de prácticas datan de épocas monárquicas y en todas las ocasiones han estado dirigidas a la disminución de los ingresos de los individuos.

Es imprescindible precisar que dentro de la Carta Magna lo que conocemos como capacidad contributiva, enmarcado como un principio, no está contenido de forma expresa en su texto. Sin embargo, esto no impide que se valore como una facultad predominante en materia tributaria, ya que su aplicación se consolida con el ejercicio de la potestad impositiva.

Armijos (2021), destaca la importancia de considerar los aspectos que afectan a los comisionistas. Aquellos que han revisado sus registros a menudo encuentran obligaciones vencidas.

Lo anterior se comprende como un deber obligatorio con el que cuenta cada individuo para contribuir financieramente a las necesidades comunes, en relación con su capacidad contributiva. Esto apunta a que la colectividad en general está consciente de lo que se conoce como justicia tributaria.

Colao (2020), argumenta que, como límite de funcionalidad, se establece la adhesión y acatamiento irrestricto de los impuestos a imponer a los contribuyentes. Este seguimiento se realiza constantemente con el objetivo de atender cualquier queja en caso de que se detecte una exageración en el impuesto, lo que obliga a los funcionarios a reevaluar la implementación en observancia a la "obligación tributaria". Esto se debe a que están obligados a obedecer lo prescrito en la normativa legal vigente. En última instancia, esto demuestra la capacidad, habilidad y alineación de la imposición tributaria.

Se percibe una orientación hacia la equidad en relación con las ventajas de los individuos, algo que los funcionarios encargados deben observar, ya que se les ha confiado la tarea de identificar su situación económica gestionada por el Estado. En ciertas instancias, esto sería similar a una directriz con énfasis en la capacidad contributiva hacia el Estado.

Giulliani (2023), sostiene que la importancia de lo actuado dentro de los regímenes o instancias tributarias de la Nación representa una respuesta a un propósito plausible, orientado hacia la "justicia tributaria", correlacionada con su apreciación independiente. Afirma que esto no debe establecerse como un dogma jurídico. En gran medida, esta es una interpretación muy aceptable, resguardando la afirmación de que la ley es aceptada como base normativa. La importancia y el alcance de esto, inherente a un sistema jurídico, son indiscutibles.

Domínguez de Oliveira (2022), sostiene que para considerar que la distribución tributaria es efectivamente conveniente y legítima, se debe establecer la participación irrestricta en todas las instancias de justicia. Su implicación exige que los individuos, tanto personas naturales como jurídicas, tributen, generando la comprensión implícita de su deber de adherirse a las normativas en su obligación de tributar. Esto se justifica en que los montos imponibles siempre deben estar al corriente de la realidad financiera de los entes, para así evitar un desequilibrio en los principios de generación de riqueza.

Definitivamente Tilio (2020), escritor de nacionalidad española, afirma que, un impuesto se lo visualiza como exigible, resultando insuficiente la única instauración del poder coercitivo del Estado, pues el tributo es en sí un instrumento de la Función Ejecutiva para instaurar gravámenes orientados a no menoscabar la capacidad contributiva de los conciudadanos.

La Ley de Régimen Tributario Interno, promulgada el 22 de diciembre de 1989 fue reformada a través de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID 19, publicada en el 3 S.R.O No. 587, del 29 de noviembre de 2021. Esta reforma introdujo parámetros para determinar los contribuyentes que se someten al RIMPE. Debe aclararse que la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno se promulgó el 29 de noviembre de 2021 y entró en vigor en el año 2022. Según algunas apreciaciones de los usuarios, se produjeron ciertos errores. La administración tributaria, al conocer esto, se centró en el literal. Por su parte, la Resolución Nro. NAC-DGERCGC23-0000004 especifica el régimen al que deben someterse los comisionistas. Abriendo un paréntesis respecto a la emisión de medidas por parte de la entidad reguladora, cabe destacar que en los últimos 13 o 14 años no se había reformado la norma al final del año, momento en el que el ejecutivo emitió el decreto que efectiviza la reforma expuesta. Por tanto, dado que la ley como tal no pudo ser modificada, el único camino fue la reforma a través de una resolución administrativa, tal como se mencionó anteriormente. Con la entrada en vigor de la reforma mencionada, los comisionistas nunca estuvieron inmersos en el régimen RIMPE, pese a que, durante todo el año 2022 fueron incluidos dentro de este. No obstante, en la Resolución NAC-DGERCGC23-0000004, expedida en febrero de 2023, se estableció que los comisionistas dejan de incluirse en el régimen RIMPE, y deberían hacer sus declaraciones mensuales como si no formaren parte del RIMPE. Luego, el Servicio de Rentas Internas procedió a actualizar los catálogos que contenían la actividad de "Comisionistas", con el cambio resultante de que hasta ese momento emitían notas de ventas y, a partir de la actualización, tuvieron que dar de baja dichas notas de venta y emitir facturas. Como es de conocimiento general, las facturas deben emitirse obligatoriamente de forma electrónica. Los ingresos de los comisionistas, dado el margen de rendimiento, son bastante amplios. Por ejemplo, en una empresa con ingresos medianos, el margen de utilidad es reducido porque su actividad comercial implica invertir para obtener el margen de ganancia o la comisión relacionada con su actividad, mientras que un médico no está obligado a invertir para obtener su ganancia, es decir, la actividad que realiza está directamente relacionada con su intelecto (Yugcha, 2023).

Ahora bien, cabe hacer una puntuación. Durante todo el año 2022, los comisionistas que estuvieron inmersos en el RIMPE Emprendedor no tuvieron prácticamente inconveniente alguno en lo que respecta a sus declaraciones, ya que estos contribuyentes sí facturaron con el Impuesto al Valor Agregado, declarándolo mensual o semestralmente según su caso. El inconveniente surge en los contribuyentes que se catalogaron como RIMPE Negocio Popular, dado que, según su especificación, estuvieron inmersos en este régimen en el que no están obligados a emitir facturas sino notas de ventas, sin tener la posibilidad de recaudar el IVA. Al ser informados del cambio de régimen de RIMPE Negocio Popular a régimen general, se dispuso el pago del Impuesto al Valor Agregado a partir de los ingresos obtenidos (Pastaz, 2023).

En este aspecto, se destaca que el artículo 97.4 de la Ley de Régimen Tributario Interno no ha sido reformado, sin embargo, la Administración tributaria dispone que los comisionistas no están inmersos en el régimen RIMPE, ya que establece que su actividad está regida por un contrato de mandato. El Código de Comercio infiere que las personas que cuentan con el mencionado contrato están dentro del ámbito de los comisionistas (H. Congreso Nacional, Ley de Régimen Tributario Interno).

En este apartado cabe mencionar que existen individuos que se dedican a la actividad de comisionistas, pero no cuentan con contrato alguno, es decir, que ellos se ponen de acuerdo para efectuar una actividad que genere una comisión.

### **3. El principio de irretroactividad y el actual régimen jurídico tributario aplicable a los comisionistas**

El concepto de irretroactividad en el ámbito del derecho tiene su origen en el derecho canónico y surge del principio de que las leyes sólo pueden regular acontecimientos futuros y, por tanto, no pueden imponer consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones que ya han tenido lugar. Este principio constituye la base lógica para asegurar la seguridad jurídica, que a su vez garantiza la seguridad y la confianza de los individuos en sus interacciones con los demás y con el Estado. También proporciona seguridad en cuanto al cumplimiento y la realización de los derechos y obligaciones pertinentes en dichas interacciones. Como principio fundamental, rige todos los ordenamientos jurídicos de los países que defienden el Estado de Derecho, estableciendo que las leyes no son generalmente retroactivas y sólo se aplican a los hechos ocurridos después de su promulgación. (Pozzo & Patiño, 2020).

El referido principio, de tal forma, se basa en la idea de que, debe protegerse una acción realizada de conformidad con una norma jurídica existente y conocida. Esto significa que cuando se lleva a cabo un determinado hecho, y se toman las medidas adecuadas para garantizar el cumplimiento de la norma aplicable, no debería verse afectado por futuros cambios normativos que fueran imprevisibles y, por lo tanto, no debería modificar o alterar acciones pasadas. Este principio es un concepto fundamental en la teoría general del derecho y está reconocido tanto a nivel constitucional como infra constitucional. Establece que la ley sólo rige hechos y circunstancias futuras. Existe una excepción a este principio, que es la retroactividad de la ley. Sin embargo, esta excepción adquiere un matiz especial en el derecho penal y en el derecho administrativo sancionador, sobre todo cuando la nueva ley es más favorable al infractor.

El Dr. Bayardo Moreno Piedrahita, en sus trabajos, ha enfatizado que la irretroactividad es un principio universal de derecho. La ley opera hacia el futuro y no tiene efectos retroactivos, a menos que se establezcan excepciones específicas (Piedrahita, 2022).

Por su parte, el Profesor Federico de Castro señala que la irretroactividad tiene un matiz político evidente. Mientras algunos abogan por la necesidad de no estancar el progreso, otros se resisten y se defienden de las alteraciones que las innovaciones pueden provocar (De Castro, 2019).

Sánchez, otro autor destacado en el tema, sostiene que la irretroactividad se basa en la certeza y seguridad jurídica, además, busca el respeto de los derechos adquiridos y las situaciones jurídicas beneficiosas (Sánchez, año desconocido).

Así, el concepto de irretroactividad busca asegurar que las normas no tengan efectos retroactivos y que los efectos de cualquier norma jurídica se produzcan a futuro tras su vigencia, para proporcionar seguridad jurídica. Además, el principio de irretroactividad busca la protección de los ciudadanos, asegurando que los derechos adquiridos bajo leyes anteriores sean respetados.

Con base en el criterio del romanista García Garrido, la retroactividad puede describirse, en términos generales, como la "aplicación a un tiempo anterior o ya transcurrido" (García, 2020).

El principio de irretroactividad se presenta como un mecanismo técnico del ordenamiento jurídico para brindar seguridad y confianza. Superando las discusiones entre naturalistas y positivistas acerca de la existencia de un parámetro absoluto en el tiempo de vigencia de una ley, la irretroactividad de las normas deja de ser un principio general del derecho, y se convierte en un principio de aplicación que busca guiar sus efectos temporales (Tul, 2021).

A pesar del antagonismo entre los términos retroactividad e irretroactividad, se argumenta en base a textos jurídicos antiguos que el primero sustenta la estabilidad jurídica y el respeto al criterio de justicia. Como regla general, el derecho común presupone que la ley no tiene efecto retroactivo, ya que su objetivo es regular solo el futuro desde su "promulgación en el

registro oficial para sus efectos legales". Este principio conservador tiene como objetivo principal salvaguardar la seguridad jurídica del estado, ya que, sin ella, se desvanece la figura de un estado garantista y protector.

### **Afectación al principio de irretroactividad.**

El actual régimen aplicable a los comisionistas en el ordenamiento tributario ecuatoriano presenta conflictos con el principio de irretroactividad. Esta incompatibilidad surge cuando las leyes tributarias intentan regular situaciones preexistentes, en contraposición a las expectativas que dicta la irretroactividad.

La irretroactividad, como principio general del derecho, sostiene que las normas no deben tener efectos hacia atrás en el tiempo. Sin embargo, en la praxis tributaria y en la regulación de los comisionistas, este principio se ha visto desafiado. En relación a la publicación de normas tributarias relacionadas con comisionistas se observa la aplicación retroactiva.

Además, este conflicto se hace más evidente en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias. A veces, los tribunales y las autoridades fiscales pueden interpretar las leyes de una manera que implica un efecto retroactivo, afectando las operaciones y la planificación fiscal de los comisionistas que se realizaron bajo el amparo de las leyes previas (García & Casas, 2019).

La retroactividad de las leyes tributarias también puede ser una cuestión de intencionalidad. En algunos casos, el legislador puede introducir deliberadamente normas con efectos retroactivos, en un intento de corregir desequilibrios o injusticias fiscales percibidas. Sin embargo, esta práctica puede entrar en conflicto con la seguridad jurídica y la previsibilidad que busca proteger el principio de irretroactividad (Domínguez, 2022).

En este contexto, la afectación del principio de irretroactividad puede tener consecuencias significativas para los comisionistas. Puede alterar sus obligaciones fiscales y cambiar su carga fiscal de manera retroactiva, lo que puede generar incertidumbre y desestabilizar sus operaciones comerciales.

### **Punto de Discusión**

Mediante Resolución Nro. NAC-DGERCGC21-00000060 promulgada con fecha 29 de diciembre de 2021, se alude que los comisionistas se encontraban dentro del Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares "RIMPE", reclasificados exclusivamente por la autoridad nominadora, es decir, el Servicio de Rentas Internas (SRI).

Con fecha 15 de febrero de 2023, el Servicio de Rentas Internas, Administración Tributaria Central, emitió la Resolución Nro. NAC-DGERCGC23-00000004, donde nuevamente efectúa una reclasificación de las actividades que deben pertenecer al régimen "RIMPE", por tanto, también especifica quienes no deben encontrarse inmiscuidas en el régimen indicado.

En tal virtud, amparados en el Art. 2 letra b) de la resolución recientemente promulgada y descrita en líneas precedentes, se asevera que los comisionistas no deben estar inmersos en el régimen RIMPE, ya que, al encontrarse amparados bajo un contrato de índole mercantil, son considerados como Mandatos y que su esencia está dada en los ámbitos mercantil y civil. Así, las actividades de comisionista retornan al régimen general con las todas las implicaciones que este cambio conlleva (Yugcha, 2023).

Asimismo, las instrucciones impartidas en el apartado Disposición Transitoria Única de la Resolución Nro. NAC-DGERCGC23-00000004, dispone que los contribuyentes inmersos en la actividad de comisionistas según el Código de Actividad G47990201 emitido por el SRI, describe que "podrán presentar sus declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de

Retenciones en la fuente y el Anexo Transaccional Simplificado del período 2022 hasta el 30 de abril de 2023 de acuerdo al noveno dígito del RUC, sin que se generen intereses y multas” (Resolución Nro. NAC-DGERCGC23-00000004, 2023).

Como resultado, se ha afectado al principio de irretroactividad estipulado en el artículo 300 de la Constitución de la República. Esto al evidenciar que existe una vulneración al principio de capacidad contributiva, en lo relativo al Régimen RIMPE Negocio Popular, al tener en cuenta que se señaló a las notas de venta como documento autorizado para ser emitidos como sustento de ventas, donde estas últimas son susceptibles de cobro del IVA, por lo tanto el rubro solicitado por el SRI, en lo concerniente al IVA, se lo colige como ilegal por encontrarse en contraposición a lo plenamente establecido en el ordenamiento jurídico ecuatoriano (Constitución de la República, 2008).

## **CONCLUSIONES**

La Resolución Nro. NAC-DGERCGC23-00000004 ha impactado negativamente el principio de irretroactividad al alterar el régimen tributario aplicable a los comisionistas de manera retroactiva. Esta aplicación retroactiva genera incertidumbre y volatilidad, ya que los comisionistas deben acatar las nuevas disposiciones fiscales que se refieren a eventos ocurridos en el pasado, lo que puede alterar significativamente sus obligaciones fiscales.

Es imperativo salvaguardar el principio de irretroactividad para asegurar un entorno estable y predecible para los comisionistas en el régimen tributario ecuatoriano. El principio de irretroactividad, al limitar la aplicación de nuevas leyes a situaciones futuras, proporciona una base sólida para la planificación financiera y fiscal de los comisionistas.

En caso de cambios en la legislación fiscal, es vital proporcionar directrices claras y oportunas a los comisionistas para garantizar el cumplimiento y minimizar el impacto de la retroactividad. La orientación oportuna permitirá a los comisionistas adaptarse a las nuevas regulaciones sin verse afectados por posibles implicaciones retroactivas.

El respeto y la promoción de las obligaciones internacionales del Ecuador, que pueden tener implicaciones retroactivas, deben equilibrarse con el principio de irretroactividad. Esto asegurará que los comisionistas no se vean perjudicados por cambios repentinos en las normativas fiscales derivados de compromisos internacionales.

La solución al problema jurídico se encuentra en la revisión de la Resolución Nro. NAC-DGERCGC23-00000004 y en la modificación de las disposiciones que contradicen el principio de irretroactividad. Para garantizar la estabilidad y previsibilidad para los comisionistas, cualquier cambio en la legislación fiscal debe considerar su impacto en las operaciones y obligaciones tributarias pasadas de los comisionistas, y evitar aplicar nuevas normas a situaciones pasadas.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Paredes, L. y Meade, O. (2014). Derecho mercantil [Versión electrónica]. Recuperado de <https://elibro.net/es/lc/uvm/titulos/39392>

Capítulo, E. E., & de Roberto Mantilla Molina., D. al A. de C. P. D. I. las C. del M. y. L. T. de A. de C. C. B. en la C.-F. Acto de comercio. Unam.mx. Recuperado el 27 de marzo de 2023, de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3259/5.pdf>

Derecho Mercantil. (2019, enero 2). Justia. <https://mexico.justia.com/derecho-mercantil/>

Trujillo Vera, E. (2022). El contrato de Mandato. El Carmen.

Andrade Perilla, Mario. *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 1985.

Ávila Santamaría, Ramiro. *Justicia tributaria: pensamientos doctrinarios y jurisprudenciales* sala especializada de lo contencioso tributario. Quito: Corte Nacional de Justicia, 2013.

Bravo, Arteaga, Juan R. *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1997.

Cañal García, Francisco José. *Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales*. San Luis-Potosí: Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma, 1996.

Celorico Palma, Clotilde. “La evolución conceptual del principio de Capacidad Contributiva”. Ponencia, Conferencia la Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, Sicilia, 2000.

Colao Marín, Pedro Ángel. *Derecho Tributario. Parte general, materiales de comprensión, trabajo y estudio*. Cartagena: Universidad Politécnica de Cartagena / Crai UPCT Ediciones, 2015.

Chamie, José Félix. “*Imperium e Imperator. Origen del poder y sus proyecciones modernas*”. Revista de Derecho Privado, No 21 (2011): 41-57. <http://bit.ly/3nVzdE1>.

De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Rosario: Molanchino Editorial, 1962.

De la Guerra Zúñiga, Eddy María. “*El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta*”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010. <https://bit.ly/3swGvl3>.

Domínguez de Oliveira, José Marcos. *Capacidade contributiva. Conteúdo e eficácia do princípio*. Río de Janeiro: Renovar, 1988.

<https://vlex.es/vid/derecho-administrativo-sancionador-principios-658057577>

<https://elderecho.com/la-garantia-constitucional-de-la-irretroactividad-de-las-disposiciones-restrictivas-de-derechos-individuales-comentario-a-las-sstco-45-2018-de-26-abril-y-51-2018-de-10-de-mayo>

[file:///C:/Users/hp/Downloads/16709-Texto%20del%20art%C3%ADculo-66440-1-10-20170419%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/hp/Downloads/16709-Texto%20del%20art%C3%ADculo-66440-1-10-20170419%20(2).pdf)

Andrés, E. (01 de 05 de 2023). *Comisionitas consideraciones*. Obtenido de Tributarios Ecuador: <https://www.youtube.com/watch?v=M09NM9kU0Qg&t=32s>

Armijos González, P. A. (01 de julio de 2021). *La importancia del principio de capacidad*. Obtenido de FORO Revista de Derecho: <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/2817/2602>

Armijos González, P. O. (2021). La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano. *Revista de Derecho*, 149-168.

Blacio Aguirre, R. P. (2010). El tributo en el Ecuador. *Revista Âmbito Jurídico*, 1. Obtenido de <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/el-tributo-en-el-ecuador/#:~:text=2.->

,Clasificaci%C3%B3n%20de%20los%20Tributos,impuestos%2C%20tasas%20y%20contribuciones%20especiales.

Código de Comercio, A. d. (29 de mayo de 2019). Código de Comercio; Registro Oficial No. 497. Quito, Pichincha, Ecuador.

Constitución de la República. (20 de 10 de 2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Obtenido de Registro Oficial 449: <https://www.ambiente.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2018/09/Constitucion-de-la-Republica-del-Ecuador.pdf>

Gottifredi Pozzo, & Patiño, I. D. (22 de mayo de 2020). *Irretroactividad de la Ley en Materia Tributaria*. Obtenido de [gottifredipozzo.com](https://www.gottifredipozzo.com/irretroactividad-de-la-ley-en-materia-tributaria/): <https://www.gottifredipozzo.com/irretroactividad-de-la-ley-en-materia-tributaria/>

H. Congreso Nacional. (05 de 11 de 1999). *Ley de Compañías*. Obtenido de Registro Oficial 312: [https://portal.compraspublicas.gob.ec/sercop/wp-content/uploads/2018/02/ley\\_de\\_companias.pdf](https://portal.compraspublicas.gob.ec/sercop/wp-content/uploads/2018/02/ley_de_companias.pdf)

H. Congreso Nacional. (2007). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Obtenido de Comisión de Legislación y Codificación: <https://newsite.cite.com.ec/download/ley-de-regimen-tributario-interno/>

H. Congreso Nacional. (08 de Junio de 2010). *Reglamento Para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*. Obtenido de Registro Oficial Suplemento 209: <http://www.eeq.com.ec:8080/documents/10180/29366634/REGLAMENTO+PARA+APLICACI%C3%93N+LEY+DE+R%C3%89GIMEN+TRIBUTARIO+INTERNO/21e3e914-99ff-407c-8211-f007e1fd70d1>

Honorable Congreso Nacional. (2019 de 07 de 2008). *Código Civil*. Obtenido de Registro Oficial Suplemento 46.

Pastaz, J. C. (01 de 03 de 2023). *Los Comisionistas RIMPE*. Obtenido de Tributarios Ecuador: <https://web.tributariosecuador.com/#team-1>

Roldán, P. N. (01 de junio de 2020). *Economipedia*. Obtenido de Economipedia.com: <https://economipedia.com/definiciones/comision.html>

Super Contable. (s.f.). *SuperContable.com*. Obtenido de [https://www.supercontable.com/informacion/Contabilidad/Definicion\\_de\\_Comision.html](https://www.supercontable.com/informacion/Contabilidad/Definicion_de_Comision.html)

Yugcha, M. (2023). Consideraciones de los Comisionistas [Grabado por A. Elizalde]. Guayaquil, Guayas, Ecuador. Obtenido de <https://www.youtube.com/watch?v=M09NM9kU0Qg&t=32s>