



Facultad de Jurisprudencia

**Tema:**

**¿Son aplicables en el Ecuador los incentivos tributarios al patrocinio deportivo previstos en la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria? Un análisis de su regulación en el país y en el derecho comparado.**

**Trabajo de Titulación para la obtención del Título de Abogado**

**Presentada por:**

Fabricio David Peña Rubio

**Tutor:**

Juan Francisco Martínez Castillo.

**Quito, Abril de 2022**

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación pretende analizar las nuevas disposiciones legales respecto de los incentivos fiscales a favor del patrocinio deportivo en el Ecuador. En esta investigación partimos de los conceptos de derecho al deporte y derecho deportivo, así como la relación que existe con el marco regulatorio tributario y la política fiscal. El principal método investigativo para el desarrollo del presente trabajo fue de carácter teórico y exploratorio, toda vez que se analizaron los presupuestos legales que engloban la relación fiscal de los contribuyentes, que patrocinen proyectos deportivos deducibles. Asimismo, se establece la diferenciación conceptual de las formas de patrocinio, respecto de la definición de patrocinio prevista en la legislación ecuatoriana. Es un trabajo que tiene la finalidad de establecer un punto de partida en una nueva herramienta fiscal, que pretende beneficiar al deporte en el Ecuador, así como la comparación existente en otras legislaciones.

**Palabras clave:** *incentivos tributarios, derecho deportivo, patrocinio, doble deducibilidad.*

## **DECLARACIÓN DE ACEPTACIÓN DE NORMA ÉTICA Y DERECHOS**

El presente documento se ciñe a las normas éticas y reglamentarias de la Universidad Hemisferios. Así, declaro que lo contenido en este ha sido redactado con entera sujeción al respeto de los derechos de autor, citando adecuadamente las fuentes. Por tal motivo, autorizo a la Biblioteca a que haga pública su disponibilidad para lectura dentro de la institución, a la vez que autorizo el uso comercial de mi obra a la Universidad Hemisferios, siempre y cuando se me reconozca el cuarenta por ciento (40%) de los beneficios económicos resultantes de esta explotación.

Además, me comprometo a hacer constar, por todos los medios de publicación, difusión y distribución, que mi obra fue producida en el ámbito académico de la Universidad Hemisferios.

De comprobarse que no cumplí con las estipulaciones éticas, incurriendo en caso de plagio, me someto a las determinaciones que la propia Universidad plantee.

Fabricio David Peña Rubio

CC: 1724763535

## DEDICATORIA

Para mi familia, quien tuvo la dicha de creer y confiar en mí.

*“El presente trabajo refleja la ardua labor de la persistencia, no siempre tenemos el viento a favor, sin embargo, por medio de la fe se moverán montañas”.*

La pasión por el derecho y el deporte se encuentra enmarcado en este trabajo, Ecuador romperá las barreras deportivas y será tierra de grandes preseas olímpicas, siempre y cuando como sociedad colaboremos en conjunto, este trabajo está dedicado para todos los deportistas que se esfuerzan cada día, en especial mi hermano Juan Martín, grande ejemplo de un atleta.

## AGRADECIMIENTOS

A **Dios**, por su sabiduría y gracia,  
A mis padres Cristina y Fabricio por su gran esfuerzo y lucha constante,  
A mis hermanos Martín y Daniel por el apoyo y risas a lo largo de la carrera,  
A mi tutor Juan Francisco por su guía y orientación para el desarrollo de este trabajo,  
A todos los que conformaron el equipo de arbitraje de la universidad,  
A la Universidad de los Hemisferios y todo su gran equipo administrativo,  
A mis amigos, por sus ánimos ante la adversidad,  
A mis socios de AR360, una de las mejores aventuras de mi vida,  
A Geymi por ser mi compañera, amiga y amor,

Muchas gracias.

## ÍNDICE

<b>RESUMEN</b> .....	<b>2</b>
<b>DEDICATORIA</b> .....	<b>4</b>
<b>1. Capítulo I: Derecho Deportivo, Incentivos Tributarios y Política Fiscal.</b> .....	<b>9</b>
1.1. Sobre el derecho deportivo y derecho al deporte. ....	9
1.2. Relación del derecho al deporte, con el marco legal tributario. ....	13
1.3. Conceptualización, fundamentos doctrinarios y eficacia de los incentivos tributarios... ..	15
1.4. Definición de Política fiscal. ....	25
<b>2. Capítulo II: El Incentivo Tributario a Favor del Patrocinio Deportivo, Previsto en la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria Expedida en el 2019.</b> .....	<b>27</b>
2.1. Antecedentes del incentivo a favor del patrocinio deportivo. ....	27
2.2. Análisis Jurídico del incentivo propuesto en la “Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria”. ....	30
2.2.1. Análisis jurídico del incnetivo tributario como gasto doblemente deducible. ....	35
2.3. Practicidad jurídica del incentivo al prevér la palabra “patrocinio”.....	44
<b>3. Capitulo III: Análisis Jurídico Respecto la Aplicación del Incentivo Tributario a Favor del Deporte.</b> .....	<b>50</b>
3.1. Reglamentación emitida por parte del Ejecutivo.....	50
3.2. Respecto de la normativa expedida por el Ministerio del Deporte. ....	56
3.2.1. Proceso de calificación de prioridad de un programa o proyecto deportivo.....	58
3.2.2. Fase de certificación de beneficiarios que acceden a la deducción adicional, del cálculo de la base imponible.....	64
3.3. Cuadro descriptivo del ingreso de solicitudes y certificaciones de programas y proyectos deportivos prioritarios. ....	66
<b>4. Capitulo IV: Derecho Comparado</b> .....	<b>67</b>
4.1. España .....	67
4.2. Perú.....	69
4.3. Colombia .....	70
<b>5. Capitulo V:</b> .....	<b>72</b>
5.1. Conclusiones .....	72
5.2. Recomendaciones.....	74
<b>Bibliografía</b> .....	<b>75</b>
Fuentes Normativas .....	83

# **¿Son aplicables en el Ecuador los incentivos tributarios al patrocinio deportivo previstos en la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria? Un análisis de su regulación en el país y en el derecho comparado.**

**Autor:** Fabricio David Peña Rubio

**Correo electrónico:** fabricioprubio@gmail.com

## **Resumen**

El presente trabajo de investigación pretende analizar las nuevas disposiciones legales respecto de los incentivos fiscales a favor del patrocinio deportivo en el Ecuador. En esta investigación partimos de los conceptos de derecho al deporte y derecho deportivo, así como la relación que existe con el marco regulatorio tributario y la política fiscal. El principal método investigativo para el desarrollo del presente trabajo fue de carácter teórico y exploratorio, toda vez que se analizaron los presupuestos legales que engloban la relación fiscal de los contribuyentes, que patrocinen proyectos deportivos deducibles. Asimismo, se establece la diferenciación conceptual de las formas de patrocinio, respecto de la definición de patrocinio prevista en la legislación ecuatoriana. Es un trabajo que tiene la finalidad de establecer un punto de partida en una nueva herramienta fiscal, que pretende beneficiar al deporte en el Ecuador, así como la comparación existente en otras legislaciones.

**Palabras Clave:** incentivos tributarios, derecho deportivo, patrocinio, doble deducibilidad.

## **Abstract**

This work analyzes the new legal provisions regarding tax incentives in favor of sports sponsorship in Ecuador. In this research we start from the concepts of right to sport and sports law, as well as the relationship that exists with the tax regulatory framework and fiscal policy. The main investigative method for the development of this work was theoretical and an exploratory nature, since the legal assumptions that encompass the fiscal relationship of taxpayers who sponsor deductible sports projects were analyzed. Likewise, the conceptual differentiation of the forms of sponsorship is established, with respect to the definition of sponsorship provided for in Ecuadorian legislation. It is a work that has the purpose of establishing a starting point in a new fiscal tool, which aims to benefit sports in Ecuador, as well as the existing comparison in other legislations.

**Key words:** tax incentives, sports law, sponsorship, double deductibility.

# **1. Capítulo I: Derecho Deportivo, Incentivos Tributarios y Política Fiscal.**

La primera sección de este trabajo tiene por objeto establecer una aproximación al derecho deportivo y su fundamento como derecho intrínseco al ser humano **(1.1.)**. De esta manera, se podrá tener claridad respecto de una materia poco discutida en el sistema jurídico ecuatoriano, como lo es el derecho deportivo, y su relación con el marco normativo tributario **(1.2.)**.

Adicionalmente, es relevante para la presente investigación analizar conceptualmente los beneficios tributarios **(1.3.)**, toda vez que se prevén incentivos fiscales, específicamente como la deducción del impuesto a la renta en caso de patrocinio deportivo. Por último, cabe considerar que la política fiscal **(1.4.)** será orientada a la adecuada redistribución de riqueza, para beneficiar el desarrollo del deporte.

## **1.1. Sobre el derecho deportivo y derecho al deporte.**

### **1.1.1. Derecho Deportivo**

La práctica del deporte o la actividad física se remonta a los inicios de la civilización humana, donde, con el transcurso del tiempo el deporte evolucionaba a la par del hombre, estructurándose de conformidad a la cultura, creencias y tradiciones (Bartoll, 2009, p.4). Si bien se considera que las destrezas y habilidades de ciertos humanos para cazar, luchar, correr o nadar implicaban la práctica de una actividad física, fueron los griegos quienes institucionalizaron el deporte diferenciándolo de las demás manifestaciones culturales. Tiempo después, con el aporte del francés Pierre de Coubertin nacen los juegos olímpicos griegos en 1896, evento que daría origen al deporte moderno.

La influencia del deporte en la sociedad es trascendental, en la actualidad su práctica conlleva aspectos fundamentales de la humanidad, como valores y principios universales. No obstante, su aspecto utilitarista también floreció a mediados del siglo pasado, debido a la falta de reglamentación y de reconocimiento de derechos. El autor Conrad Vilanou califica al deporte del siglo XX:

“(…) como un gigante con pies de barro, aludiendo a factores como: manipulación, ideología, obstinación por el rendimiento, desmedido afán de victoria, dopaje, intereses comerciales y sobre todo económicos, abusos en *pro* del espectáculo, así como manipulaciones en el deporte debido al impacto publicitario.” (2004, p. 33).

Por lo tanto, a finales del siglo XX el término “derecho deportivo” no tenía relevancia alguna en el ámbito legal o doctrinario del derecho, este término no era considerado una área de estudio especial, como lo son las ramas clásicas del derecho (derecho civil, propiedad intelectual, laboral, contractual, etc.). La visión tradicional del derecho deportivo implicaba la conformación de distintas materias jurídicas, con base a las necesidades que surgían de la relación legal entre deportistas, entidades públicas, asociaciones, equipos y patrocinadores. Por este motivo, el jurista Simon Gardiner manifiesta en su libro *Sport Law*, que “El estudio del derecho deportivo no involucra principios especiales únicos, distintos a los demás principios y conceptos legales básicos del derecho.” (2012, p.41).

Al no existir hasta inicios de los años 80 un cuerpo legal enfocado únicamente en el deporte, algunos autores consideraban que era más apropiado llamar al “derecho deportivo” como “derecho y deporte”, limitando completamente su estudio (Shropshire, 1998, p.105). Sin embargo, los escritores Jhon C. Weistart y Cym Lowell anticiparon sobre la controversial materia de derecho deportivo que:

“(…) es tan evidente que existen muchas áreas en las que la problemática ocasionada en el deporte requiere de un análisis especial. En concordancia con el derecho, existen doctrinas legales que únicamente pueden ser aplicadas en el deporte y no en otras áreas. Un ejemplo, son las medidas establecidas a las excenciones anti monopolio en el *baseball* y las reglas tributarias aplicadas a los contratos deportivos.” (1979, p.67).

Ahora bien, sin duda un hecho que marcaría una diferencia en el auge derecho deportivo es la creación del *Tribunal Arbitral du Sport* (TAS). El “TAS” fue creado en 1984 “(…) como una propuesta del entonces presidente del [Comité Olímpico], Juan Antonio

Samarach, en busca de consolidar una jurisdicción especial para la solución de controversias deportivas.” (Espinosa, 2017, p.83). ¿Qué implicaba la creación de esta jurisdicción? La respuesta es evidente, la especialización de una materia que aparenta mezclar conceptos básicos de derecho, pero que en realidad su esencia y análisis jurídico es mucho más complejo.

El criterio de la especialización como ventaja en el arbitraje, es compartido por la mayoría de los autores, ser juzgado por personal con conocimiento, especialidad y experiencia en un área específica del derecho, implicaría una resolución mucho más justa. La consecuencia de este organismo sería desencadenar una serie de normas jurídicas desde públicas y privadas, así como acuerdos internacionales en el mundo entero promoviendo el desarrollo de la normativa interna en cada país, con la finalidad de reglamentar y establecer parámetros legales al deporte profesional, amateur y recreativo.

En la actualidad, el derecho deportivo es una rama autónoma en el ámbito jurídico, formado por un conjunto de normas de derecho público y privado, así como normas de derecho común y otras eminentemente deportivas, que tienen la finalidad principal de regular y resolver las relaciones deportivas y el producto generado por personas físicas o jurídicas, envueltas de forma directa o no en el ámbito deportivo; toda vez que el deporte y su regulación generan alto impacto en la sociedad, la política, la educación y la economía. (Clerc, 2012, p.42).

### **1.1.2. Derecho al deporte**

Por otro lado, existe una corriente de pensamiento jurídico a favor del reconocimiento del deporte como un derecho, fundamentando su posición bajo la necesidad de una protección jurídica efectiva para garantizar el pleno ejercicio de este derecho, con la finalidad de desarrollar la personalidad humana (Zambrana, 2016, p.18). No obstante, su reconocimiento no ha sido de manera inmediata, primero se encuadró al deporte como un factor social relevante para el desarrollo integral de la sociedad y posteriormente como un derecho humano (Zambrana, 2016, p.22).

En este sentido, el Ecuador reconoció al deporte por primera vez en su constitución en 1998 de manera similar a otros países occidentales, como un elemento indispensable social, determinando lo siguiente en el Art. 82 de la Constitución de la República de 1998:

“El Estado protegerá, estimulará, promoverá y coordinará la cultura física, el deporte y la recreación, como actividades para la formación integral de las personas. Proveerá de recursos e infraestructura que permitan la masificación de dichas actividades. Auspiciará la preparación y participación de los deportistas de alto rendimiento en competencias nacionales e internacionales, y fomentará la participación de las personas con discapacidad.”

Se puede evidenciar del artículo citado, que el Estado únicamente se limitó a establecer un mandato que permita fomentar la práctica del deporte al ser beneficioso para la comunidad, mas no reconoció de manera textual que la práctica del deporte sea un derecho. Sin embargo, para autores como Camps I. Povill, Schmitt de Ben y Buggel este avance generado por distintos países no era un mero reconocimiento simbólico del deporte, sino un derecho exigible, al existir consecuencias jurídicas en caso de que se limite el ejercicio de la práctica deportiva o cultura física (Povill, 1993, p.58).

A pesar de este reconocimiento, algunos juristas insistían en la estipulación textual del derecho al deporte en las normas supremas (Zambrana, 2016, p.38). Es así, que a inicios del XXI una serie de países latinoamericanos reconocieron el derecho al deporte y Ecuador no sería la excepción. La ciudad de Montecristi en el año 2008 fue sede de la promulgación de una nueva Constitución del Ecuador, la cual influenciada por el constitucionalismo moderno y el neoconstitucionalismo otorgaría al deporte una nueva valoración. El Art. 24 de nuestra actual Carta Magna prevé que “Las personas tienen derecho a la recreación y al esparcimiento, a la práctica del deporte y al tiempo libre”.

Cabe señalar, que la naturaleza jurídica del derecho al deporte tiende a ser discutida, por un lado se considera un derecho derivativo al ser la consecuencia del ejercicio de derechos como la vida; mientras que por otro lado, es considerado un derecho autónomo en si mismo que se fundamenta en el ejercicio de otras libertades. El acierto de esta discusión, es que el derecho al deporte se enmarca en el género de derechos que aseguran el desarrollo del ser y la dignidad humana (Zambrana, 2016, p.22), similar a los derechos culturales o económicos que si bien parten del derecho a la vida, son autodependientes en si mismos.

En nuestro caso, el deporte es un derecho catalogado como un “derecho del buen vivir”, a diferencia de otros países que tiene derechos fundamentales o no, en nuestro país la tutela judicial efectiva es similar a todos los derechos que la constitución prevea. Por lo tanto, hablar de derecho deportivo implica reconocer que todo ciudadano tiene derecho a realizar deporte y al ejercicio de la práctica deportiva como un pilar del desarrollo social, salvaguardándolo mediante los mecanismos jurisdiccionales constitucionales idóneos.

## **1.2. Relación del derecho al deporte, con el marco legal tributario.**

Para comprender la actual relación creciente entre el derecho deportivo y el derecho tributario, es relevante realizar una apreciación. El mundo deportivo es una de las industrias más lucrativas, en ciertos países algunos deportes pueden generar sumas millonarias, mientras otros deportes se limitan a cubrir sus gastos con menores recursos. En nuestro país el deporte se divide en 4 grandes categorías, según el Art. 25 de la Ley de Deporte, Educación Física y Recreación: profesional, alto rendimiento, formativo y paraolímpico.

El fútbol profesional ecuatoriano tiene como principal fuente de ingresos sus auspicios, es la categoría que más atrae la atención de patrocinadores o *sponsors*, debido al gran interés social y público, para ejemplificar de mejor manera su impacto, en el año 2018 se estima que 81 millones de dólares se invirtieron por parte de marcas y empresas de toda índole, en los distintos equipos de fútbol de la primera división de la denominada “Liga Pro” (Tamba, 2019).

Por otro lado, deportes como el golf, tenis, ciclismo y automovilismo reciben ingresos de ciertos auspiciantes o eventos competitivos importantes a nivel nacional; y los demás deportes federados<sup>1</sup> en sus categorías de alto rendimiento, amateur y paraolímpico se sustentan económicamente del presupuesto estatal. Esto quiere decir, que hay una serie de deportistas, entrenadores, federaciones e instalaciones deportivas que dependen únicamente del apoyo que brinde el Estado al deporte, lo cual muchas veces implica entrenar, prepararse

---

<sup>1</sup> La principal diferencia entre el deporte federado y aquel que no es federado, recae sobre una estructura organizacional jurídica y de control. Es decir, una vez que una actividad es reconocida como deporte por parte de la máxima autoridad deportiva, se deberán crear clubes y posteriormente federaciones que se encargarán de regular y fomentar el desarrollo del deporte.

o competir bajo condiciones precarias, a costa del a veces insipiente apoyo estatal. No obstante, nuestro actual derecho deportivo y derecho al deporte en relación a las nuevas disposiciones legales tiene una novedosa relación intrínseca, que se encuentra en el otorgamiento de beneficios tributarios a quienes apoyen económicamente el deporte.

Así las cosas, la nueva relación se debió a la publicación en nuestro país, de una importante norma de carácter impositiva que por primera vez en la historia busca cambiar la realidad deportiva. El 30 de diciembre del 2019 se expidió la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria, norma propuesta por el Ejecutivo, que en el Art. 13 reforma las deducciones tributarias, creando un incentivo que permite deducir impuestos en caso de patrocinar a deportistas o proyectos deportivos de dos formas: la primera por concepto de gasto publicitario deducible; y la segunda deduce el 150% adicional del valor del patrocinio, para el cálculo del impuesto a la renta. En consecuencia, el apoyo económico que recibirán los deportistas ecuatorianos seguirá siendo estatal, con la diferencia de que esta vez el sector privado tendrá mayor interés en invertir sus recursos no solo en balón pie, sino también en deportes a saber escalada, boxeo, alterofilia, bmx y demás deportes olímpicos o no.

En este sentido, los incentivos tributarios permiten estimular ciertas áreas que el Estado prefiere transferir su responsabilidad al sector privado (Guerrero, 2006, pág. 26). El Estado muchas veces tiene dificultades para satisfacer las demandas económicas, sociales o ambientales, considerando que los poderes estatales por motivos burocráticos o necesidades de carácter urgente limitan el desarrollo y apoyo a sectores como el deporte, que de igual manera forman parte del interés general consagrado en la Constitución. Por este motivo, para complementar la falta de gasto público en sectores como el deporte, se modificó la normativa fiscal, con la finalidad de que la empresa privada desarrolle, impulse y sobretodo complemente de mejor manera el gasto público, que debería estar orientado al deporte.

Al respecto José Luis Carretero Lestón señala que:

“El patrocinio, considerado de un modo muy simple en estos momentos, es la ayuda económica prestada a una actividad de interés social. El deporte, como actividad de interés social, puede ser objeto de patrocinio, es decir, de ayudas privadas (...) solo con una política subvencional de los poderes públicos no se solucionan las insuficiencias económicas del asociacionismo deportivo. La

Administración se ve desbordada y no resulta difícil admitir la importancia capital de la financiación privada, en especial a través de empresas patrocinadoras. (...) El Estado para fomentar el ejercicio de estas actividades de patrocinio utiliza el incentivo fiscal que hace más atractiva, económicamente hablando, la realización de esas aportaciones.” (2015, p.26).

Por lo tanto, la dinámica deportiva se verá sujeta a ciertos cambios. La nueva normativa prevé la obtención de certificados para garantizar deportistas y federaciones comprometidas con su disciplina y que les permita ser considerados patrocinios doblemente deducibles. De igual manera, las empresas celebrarán contratos fundamentados principalmente en el valor que les permita deducir impuestos, lo que implicará mayor cantidad de acuerdos comerciales de marketing deportivo, creándose un nuevo factor que juegue un rol importante en la planificación tributaria por parte de los contribuyentes. En consecuencia, existirá un desecandamiento de relaciones legales (personas físicas o jurídicas con deportistas, federaciones, campeonatos, eventos deportivos, etc) a causa del novedoso panorama legal deportivo-tributario.

### **1.3. Conceptualización, fundamentos doctrinarios y eficacia de los incentivos tributarios.**

Los tributos han existido desde momentos históricos en la humanidad, la biblia en el Génesis señala que el faraon de Egipto enviaba recolectores de impuestos para cobrar la quinta parte de los sembríos; Alejandro Magno impuso el pago de impuestos a las ciudades conquistadas en Medio Oriente; durante el Imperio Romano se fortaleció el *tributum in capita*, estructurándose a los cobradores, recaudadores y las arcas imperiales para sostener las legiones romanas; la revolución americana explotó debido a la famosa “fiesta del te”, hecho causado por la imposición de tributos a las Trece Colonias Americanas por la Corona Británica; y sin duda la revolución más trascendental ocasionada en Francia, fue originada por el abuso y establecimiento de tributos por parte del Rey Luis XVI (Passant, 2016, p.98-100).

Una de las famosas frases de Benjamin Franklin fue “en este mundo solo hay dos cosas seguras: la muerte y pagar impuestos”. Sin embargo, diferenciando la perspectiva social

negativa del tributo, este realmente no es perjudicial para la comunidad desde una óptica ontológica, Tomás de Aquino basado en las ideas aristotélicas:

“depuró el tributo de la idea de instrumento de latrocinio que el poder emplea a través de la coacción y lo consideró un fenómeno social, un medio necesario para la tutela del bien común con el fin de realizar justicia”. (Arteaga, Plazas Vega, & Amatucci, 2019, p.39)

En la actual sociedad que vivimos “El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades” (Viterbo, 1996, p.94), actividades en virtud y pro de la justicia, pero así mismo con la posibilidad de ser solidarios con los demás miembros de la sociedad.

Estas prestaciones pecuniarias unilaterales denominadas tributos, permiten cumplir con las finalidades constitucionales como la redistribución de riqueza, financiamiento de servicios públicos o garantizar el acceso de la población a ciertos derechos como la educación y alimentación. Según el Art. 6 del Código Tributario “Los tributos [sirven] como instrumento de política económica general (...) y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurarán una mejor distribución de la renta nacional”. La recaudación tributaria es vital para alcanzar el aclamado éxito del bien común, es un medio que sin duda que garantiza la justicia distributiva y precautela las necesidades básicas de una sociedad.

Es importante considerar que los tributos se diferencian de los demás recursos estatales, en cuanto a sus características legales derivadas de particulares exigencias constitucionales en cuanto a su iniciativa, aprobación y vigencia. En primer lugar, el pago de tributos deviene de una relación jurídica que se ejerce bajo coerción estatal (Jarach, 1982, p.147) y en segundo lugar, la coerción no es voluntad de la administración pública, el principio de legalidad es la base del pago de tributos, relacionado con el aforismo *nullum tributum sine lege*, la imposición de tributos se debe única y exclusivamente a las disposiciones emanadas por el legislador (Jarach, 1982, p.148). Por este motivo, en nuestro ordenamiento jurídico el Código Tributario en su Art. 4 determina que el poder tributario se caracteriza por la reserva de ley, como prerrogativa exclusiva del Estado, que en definitiva afecta el patrimonio de las personas.

El numeral 15 del Art. 83 de la Constitución de la República del Ecuador manda que “Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”. Es decir, “(...) el deber de aportar o de contribuir, que pesa sobre los ciudadanos, nace de la propia voluntad del pueblo soberano que actúa por medio de los constituyentes (...)” (Galarza, 2011, p.46), quienes por medio de la ley crean tributos o delegan el establecimiento de otros al Estado, como el caso de tasas y contribuciones. Por este motivo el Art. 301 de nuestra Carta Magna prevé:

**Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley** (Énfasis añadido).

Si bien en el Ecuador no existe una definición del género tributo o peor aún de sus clases (impuesto, tasas y contribuciones especiales) (Valdivieso, 2013, p.13), realizaremos una primera apreciación de estas últimas con base en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT):

**Art. 3 Impuesto.** Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo.

**Art. 11 Tasa.** Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público o el aprovechamiento de un bien público, individualizado o que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al obligado tributario, cuando el servicio o el aprovechamiento no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado, y cuyo monto debe corresponder al costo o mantenimiento del servicio.

**Art. 12 Contribución especial.** Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que

constituyen las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. (Énfasis agregado). (Tributarias, 2015).

El concepto de impuesto radica en ser un tributo que es exigido por el Estado a todos los ciudadanos que se encuentren dentro del marco legal del denominado hecho imponible, sin necesidad de que exista una actividad por parte del Estado en favor del contribuyente (Villegas, 1999, p.67); por otro lado la tasa es una prestación pecuniaria exigida por el Estado, toda vez que existe una actividad que ha afectado al particular obligado (Giannini, 1957, p.50) y finalmente las compensaciones especiales se pagan al ente público correspondiente, toda vez que sea desarrollado o construido una obra con fines de utilidad pública, implicando ventajas especiales a los particulares que sean propietarios de los bienes inmuebles aledaños a dicha obra (Einaudi, 1962, p.72).

Una vez esclarecida la diferenciación de las clases de tributos es menester considerar la principal diferencia, siendo los presupuestos de creación de cada uno. Los impuestos conforme el citado Art. 301 de nuestra Carta Fundamental se crean única y exclusivamente por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional. Mientras que el Art. 264 de la Constitución de la República del Ecuador prevé en el numeral quinto, que los gobiernos municipales tendrán la competencia de “crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”. ¿Cuál es el motivo de la discrecionalidad de la creación o modificación de tasas o contribuciones por parte de gobiernos autónomos? La respuesta radica en que toda institución pública según el Art. 287 de nuestra Constitución de la República del Ecuador tendrá la facultad de financiar sus actividades por medio de “(...) tasas y contribuciones especiales establecidas por ley”, siempre y cuando afecte al sujeto obligado.

Ahora bien, el Estado goza de la facultad exclusiva de establecer y cobrar tributos, es correlativo a la imposición, el hecho que dichas cargas económicas, que necesariamente deben estar sometidas a los principios tributarios, el mismo Estado por razones de orden público, social o económico, o también con fines extrafiscales como instrumento para incentivar o desincentivar comportamientos sociales, puede establecer beneficios e incentivos tributarios.

Para analizar los incentivos tributarios es menester comprender los elementos de la relación jurídico tributaria. La obligación o relación tributaria se compone de: un sujeto activo quien es el acreedor del tributo; un sujeto pasivo quien es el deudor del tributo; el objeto entendiéndose como la prestación pecuniaria; y el hecho generador o gravado siendo el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria (Jarach, 1982, p.161). Así como en el derecho penal el delito es la base de la dogmática penal, en derecho tributario el presupuesto de hecho construye la base de la teoría impositiva jurídica, motivo por el cual la obligación tributaria únicamente surge al momento de verificarse los presupuestos de hecho establecidos por la norma.

Si bien existen un sin número de tributos en el Ecuador, se ejemplificará la relación tributaria mediante el impuesto a la renta, al ser el impuesto sujeto a la novedosa deducción deportiva en análisis. El impuesto a la renta es un tributo que según nuestra Ley de Régimen Tributario Interno pagan las personas naturales, las sociedades nacionales o extranjeras y las sucesiones indivisas, en relación a la renta que generen, y se grava la producción de renta conforme la utilidad producida dentro de un determinado periodo fiscal (Valero, 2006, p.31). En este sentido, para el ejercicio fiscal 2021, toda persona natural que genere ingresos por USD \$11,315.00 o más; y sucesiones que superen ingresos por USD \$71,434.00 (Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 36, publicada Registro Oficial el 17 de noviembre del 2004)<sup>2</sup> deberán pagar un valor proporcional conforme la tabla prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno, mientras que las sociedades gravan el impuesto a la renta con el 25% de su utilidad por regla general.

Los incentivos tributarios obedecen al fin impositivo extra fiscal conforme lo previsto en el Art. 6 del Código Tributario, donde mediante éstos, como instrumento de política económica, se incentiva por desincentiva una actividad, en la especie, erogaciones dinerarias de particulares al deporte, a cambio de un beneficio en una menor imposición del impuesto a la renta; por ello cabe señalar que los incentivos tributarios, son literalmente impuestos que renuncia el Estado a percibir (los incentivos forman parte del gasto fiscal) y en relación a la consecución que los tributos tienen conforme a su finalidad ontológica de impulsar el desarrollo económico, ambiental o social en actividades de interés social, los incentivos estimulan los distintos actores económicos para contribuir a estas actividades

---

<sup>2</sup> Es importante considerar que cada año, el valor del impuesto a la renta a personas naturales y sucesiones varía dependiendo de las proyecciones fiscales y económicas del país.

(Perdomo, 2002, p.68-69). La doctrina clasifica en dos partes los incentivos, por un lado aquellos que permiten el resarcimiento de la carga tributaria devolviendo o generando crédito de importes tributarios y por otro lado, aquellos que generan supresión de la carga tributaria (Giampetro, 1976, p.126). La supresión de la carga tributaria implica disminuir y reducir el pago al que se encuentra obligado el sujeto pasivo con el fisco. En este sentido, Giampetro Borrás afirma que la supresión de la carga tributaria puede ser directa e indirecta (Giampetro, 1976, p.126).

Las suspensiones directas según el autor son: “(...) exenciones tributarias, las franquicias o reducciones tributarias o el condicionamiento de la obligación tributaria al cumplimiento de ciertos requisitos (...)” (Giampetro, 1976, p.128); y las indirectas son: “(...) elevar los mínimos libres del tributo, fijando nuevos gastos deducibles o aumentando los existentes, asimilando al contribuyente a otras categorías de personas que disfruten de condiciones o situaciones tributarias beneficiosas (...)” (Giampetro, 1976, p.128). Cabe resaltar que un incentivo tributario no es lo mismo que un beneficio tributario, los incentivos son una consecuencia del establecimiento de beneficios tributarios; de igual forma los beneficios fiscales pueden repercutir en determinados contribuyentes en relación con el favorecimiento de las actividades que realicen, generando situaciones beneficiosas excepcionales a la norma, que inclusive pueden repercutir en varios tributos (Guerrero, 2006, pág. 11); en el presente caso la deducción por patrocinio deportivo solo recae sobre el impuesto a la renta, siendo este un incentivo tributario.

Los incentivos como se manifestó estimulan actividades económicas, sociales o ambientales, pero forman parte de una estructura impositiva y “(...) son parte definidora y delimitadora del mismo tributo (...)” (Piñeros, 1998, p.30). María Silvia Velarde Aramayo ha planteado una teoría diferenciadora de los beneficios tributarios y los incentivos fiscales, ambos pretenden reducir la carga fiscal del sujeto pasivo, sin embargo los incentivos se adecúan a las necesidades y características de cada tributo, motivo por el cual las denominó como minoraciones estructurales tributarias (1997, p.60). Según la autora, los incentivos fiscales o minoraciones estructurales tributarias son reducciones que:

“(...) operando desde el interior del tributo contribuyen a la exacta definición y cuantificación del presupuesto de hecho, de la base imponible, del tipo de gravamen o de la cuota tributaria (...) pueden afectar a la riqueza o al sujeto

gravado, en base a consideraciones que obedecen fundamentalmente a la aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos” (Aramayo, 1997, p.61).

En otras palabras, los incentivos son herramientas que forman parte del impuesto, repercutiendo sobre los componentes de la relación tributaria, pudiendo afectar al sujeto pasivo o al hecho gravado para contribuir al gasto público. Así mismo, los incentivos tributarios estimulan a la sociedad generando ventajas al sujeto pasivo, siempre que se promueva en una actividad de carácter económica, social o ambiental. Al respecto, Lucy Cruz de Quiñonez afirma que:

“Los incentivos tributarios son disposiciones de dirigismo económico, o de protección social, amparadas por la Constitución que obran dentro del tributo para otorgar una ventaja económica a un sujeto pasivo actual o potencial, relacionada con la realización de una determinada conducta suya, que se estima de interés para la comunidad y con la cual se coadyuda al progreso general, sin detrimento de la justicia en la tributación” (2003, p.87).

Por lo tanto, podemos concluir que un incentivo es una disposición de carácter económica y social que parte desde la estructura de la relación obligacional tributaria y sus elementos; con la finalidad de minorar la carga tributaria del contribuyente, fortaleciendo el gasto público siempre que el sujeto pasivo realice una determinada conducta que es precisamente el supuesto que se desea estimular.

### **1.3.1. Principios y naturaleza jurídica de los incentivos tributarios en el Ecuador.**

Los incentivos tributarios al igual que los tributos tiene su fundamento en la ley, como exigencia constitucional que sitúa al principio tributario de reserva de ley, conforme el artículo 4 del Código Tributario y como exigencia necesaria de estar, valga la redundancia, reservado a la Ley tributaria el establecimiento de exenciones y deducciones. En este contexto, cabe acotar que, el Art. 285 de nuestra Carta Magna también prevé que “La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables”. En concordancia con esta norma, el Art. 300 referente al régimen tributario interno determina

que “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.

Al tenor de las normas señaladas, los incentivos fiscales son considerados parte de la política fiscal, los cuales estimularán sectores económicos, sociales o ambientales. En nuestro país considerando el impuesto a la renta, los incentivos se pueden estructurar a modo de exclusiones, exenciones, deducciones y descuentos tributarios. Así como los tributos, los incentivos se rigen bajo los principios tributarios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad; y se caracterizan por formar parte del gasto público y generar eficiencia para alcanzar un objetivo de interés social.

Los incentivos se sujetan a los principio de legalidad e irretroactividad, toda vez que su imposición solo puede ser prevista de manera legislativa, en concordancia con la reserva de ley que caracteriza la materia tributaria y estos una vez modificados o eliminados regirán para las actuaciones futuras. Los incentivos deben atenerse a los principios de generalidad e igualdad, en primer lugar porque el ejercicio de los incentivos no está sujeto a limitación alguna por el tipo de empresa o persona natural, y remontándonos a la revolución francesa, no existirán incentivos para grupos privilegiados, sino que todos gozaremos de tener la posibilidad de acceder a un mismo tipo de incentivo. Por último, los incentivos tributarios deberán ser proporcionales a la capacidad recaudadora del fisco y no deberán perjudicar a sectores productivos o sociales; sino que serán proporcionalmente establecidos para cumplir con la política fiscal y no afectar patrimonialmente al sujeto pasivo.

Respecto de la relación de gasto fiscal – incentivo tributario, Rafael Uribe señala que:

“El incentivo tributario es un gasto fiscal, porque el gasto fiscal es un pago implícito del Gobierno efectuado por una disminución en la obligación específica de pagar impuestos. Los gastos fiscales son impuestos que legalmente le pertenecen al Gobierno pero que este renuncia a recaudar, dejando esos recursos en manos del sector privado, para que aquí se les dé un uso. Son gastos gubernamentales realizados a través del sistema tributario. Se habla de gastos indirectos porque el que realmente gasta es el sector privado, más este gasta unos recursos que son del gobierno” (2016, p.18)

Para ejemplificar de mejor manera este supuesto, según el Manual de Gasto Tributario 2019 emitido por el Servicio de Rentas Internas, el gasto tributario en impuesto a la renta de sociedades, sujetas al incentivo por deducciones adicionales se estimó en un valor total de USD \$ 80,0 millones; mientras que el gasto tributario en impuesto a la renta de sociedades, sujetas al incentivo por rentas exentas se estimó en un valor de USD 1.283,7 millones (Servicio de Rentas Internas, 2021, p.39).<sup>3</sup>

Cabe acotar que la Real Academia de la Lengua define a la palabra eficiencia como “la capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera”. Si el Estado dejará de percibir tributos, el incentivo deberá lograr satisfacer eficientemente una necesidad económica, social o ambiental (Rumbea, 2010, págs. 9). Por ejemplo, con el objetivo de impulsar la industria y el empleo ecuatoriano, el Estado ha decidido establecer “zonas especiales” que permitan atraer inversionistas y en caso de llegar domiciliarse o establecerse (administrar u operar) en una de las determinadas “zonas especiales o prioritarios”, los sujetos pasivos reducirán 10 puntos porcentuales a la tarifa del impuesto a la renta. En este sentido, existirá un costo-beneficio por parte de los incentivos fiscales al Estado, aunque el Estado no recaude tributos, con el paso del tiempo los incentivos generarán una mayor capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo, lo que a futuro beneficiará al Estado y existirá una mayor bienestar económico, social o ambiental (Rumbea, 2010, págs. 13).

¿Cuándo un incentivo fiscal es eficiente? Rafael Uribe citando a Robert Frank, para determinar si un incentivo cumple con el propósito de su legislación considera que el estudio de este, se compone de cuatro etapas:

1. Identificar en relación a un sistema de referencia las medidas derogatorias (gastos fiscales concedidos) y hacer un censo exhaustivo de las mismas.
2. Cifrar, para las medidas estudiadas, su coste y evolución en el tiempo. El coste de los gastos fiscales se hace a través de la cuantificación del sacrificio recaudatorio que representaría cada beneficio tributario para la hacienda pública.
3. Determinar los beneficiarios y los beneficiarios de las medidas tributarias.

---

<sup>3</sup> Es un valor estimado que el Estado considera que si bien no recaudo de manera directa, de forma indirecta contribuyo al gasto público para el cumplimiento o desarrollo de actividad constitucionalmente prevista como responsabilidad del Estado.

4. Conforntar, según los objetivos de las diversas medidas, el coste de los beneficios tributarios y los resultados obtenidos. (Uribe, 2016, p.134)

En este sentido, un incentivo fiscal será eficiente al analizar todos los gastos fiscales, el coste y evolución en el tiempo del sacrificio recaudatorio del fisco, verificando los sectores de impacto positivo de los incentivos tributarios y determinando que sujetos pasivos reducen su carga impositiva, para contrastar los objetivos de gasto del Estado con el coste de los incentivos tributarios.

Desde la perspectiva de Rafael Uribe “muchos estudios (considerando la dificultad de su obtención) de evaluación de incentivos tributarios realizados en varios países, arrojan resultados muy negativos sobre su efectividad” (2016, p.136). Esto se debe a que los incentivos fiscales en muchos casos pueden ser solo un elemento mas de los factores de producción. En el caso de inversión extranjera, una empresa multinacional para domiciliarse en el Ecuador en una “zona especial”, considerará de igual forma “el tamaño del mercado doméstico, disponibilidad de materias primas, el coste de la mano de obra, la existencia de una base mínima de infraestructura, riesgos políticos y racionalidad del país” (Uribe, 2016, p.137).

En el caso del Ecuador, El Manual de Gasto Tributario del año 2019 especifica que los “Ingresos de sociedades constituidas a partir de la vigencia del COPCI, para realizar inversiones nuevas y productivas fuera de Quito o Guayaquil y en sectores económicos prioritarios” contribuyó al gasto tributario en un 4,9%, reduciéndose la recaudación en aproximadamente USD \$89 millones. (Internas, 2021, p.29). Cabe señalar, que autores como Richard Musgrave consideran, que la eficiencia de un incentivo fiscal parte desde su génesis, esta recaerá en el plano legislativo, toda vez que deberán existir concepciones de los incentivos de manera selectiva, así como una exigencia en el cumplimiento de contrapartidas (condiciones mínimas), de igual manera una incidencia significativa en el efecto de la minoración de la carga tributaria (mayores beneficios generarán mayor sensibilidad de contribución al gasto fiscal por medio de incentivos), adecuada instrumentación del incentivo (idonea reglamentación), y una evaluación del coste y beneficio de incentivos fiscales al Estado (1992, p.752).

Por lo tanto, los incentivos tributarios parten de los mismos fundamentos legales que los tributos, forman parte indudable del gasto público y su eficiencia tiene dos perspectivas. La primera implica un análisis de los hechos y consecuencias de los incentivos, su nivel de impacto, la disminución de la capacidad recaudadora y el contraste de manera justificada de ambos datos; mientras que la segunda propuesta se plantea desde una adecuada legislación y regulación del incentivo fiscal desde su promulgación hasta su aplicación.

#### **1.4. Definición de Política fiscal.**

Desde la existencia de las primeras formas de gobierno han existido políticas fiscales, esto se debe al hecho de que la renta de un país es influenciada por los ingresos y gastos que tiene un gobierno. Hasta antes de la Gran Depresión en 1929, se consideraba que el Estado no era el ente idóneo para realizar ciertas tareas en la sociedad, motivo por el cual su interferencia en la economía era mínima y únicamente se endeudaba para generar obras públicas. Años más tarde, el sector privado sería vulnerable ante inestabilidades económicas y sus recursos serían limitados para el balance económico, razón por la cual el economista John Keynes afirmaría que es recomendable que exista participación estatal, mediante el gasto público en gran volumen dentro de la economía (Hansen, 1943). Esta afirmación se justificaba bajo la idea de que el mercado no tiene mecanismos para autocontrolarse o equilibrarse y únicamente las políticas públicas estatales permitirían garantizar el empleo y la estabilidad entre la demanda y la oferta. En este sentido

(...) la situación de la "*mature economy*", en la que la hacienda pública debe venir a compensar la falta de demanda del sector privado y a invertir para llenar la brecha entre ahorro e inversión. De este modo, las funciones de la política fiscal superan su carácter coyuntural y vienen a constituir una especie de estímulo y alivio constantes para redimir a la economía de la última fase del capitalismo, a la "economía de madurez", para así estabilizar la demanda efectiva. La financiación de gastos públicos mediante deuda será la principal tarea de la hacienda. (Hansen, 1943)

Hasta la década del 60, se consideraba que la política fiscal únicamente permitiría garantizar la estabilidad económica en un país, más no se visualizaba los beneficios que generaría en cuanto al desarrollo. Richard Musgrave economista norteamericano, respecto de la política fiscal desarrollaría una teoría que tendría tres bases fundamentales: a)

estabilidad económica; b) adecuada distribución de la renta; y c) satisfacción de necesidades sociales (1968, p.340). En conclusión, la política fiscal “(...) consiste en la utilización de los medios fiscales de que dispone el sector público -ingresos, gastos, deuda pública- para la consecución de determinados fines” (Valero, 2006, p.58). En este sentido, para garantizar el desarrollo económico y social la política fiscal faculta al Estado a intervenir en la economía, en el caso de Ecuador el gobierno intervendrá conforme lo previsto en el Art. 285 de la Constitución de la República:

“1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.

**2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.**

3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.” (Énfasis agregado).

Cabe señalar que parte de una política fiscal se encuentra el régimen tributario de cada país. El régimen tributario es la fuente legal que permite regular la relación entre el sujeto pasivo y el sujeto activo para la recaudación de tributos, siendo parte de este las normas fiscales. Por lo tanto, la política fiscal busca beneficiar la economía y la sociedad de un país mediante el establecimiento de tributos, los cuales permitirán redistribuir adecuadamente la renta al generar recursos para el gasto público; y sin duda un incentivo fiscal contribuirá la redistribución equitativa de la riqueza. Según el Art. 3 de la Constitución uno de los deberes primordiales del Estado es la redistribución equitativa de recursos. Los incentivos fiscales permiten satisfacer áreas que el gobierno como se ha manifestado anteriormente, puede limitar su acción o apoyo, y una adecuada redistribución implica que sectores primordiales como el deporte puedan recibir mayor apoyo económico, para equiparar el nivel competitivo ecuatoriano con el nivel internacional.

Finalmente, cabe acotar que los tributos, conforme el artículo 6 del Código Tributario, tienen como finalidad, entre otras, el ser instrumentos de política económica; y así, con los mismos - que incluyen exenciones o deducciones previstos en la Ley - se incentiva o desincentiva actividades económicas.

## **2. Capítulo II: El Incentivo Tributario a Favor del Patrocinio Deportivo, Previsto en la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria Expedida en el 2019.**

La segunda parte del presente trabajo plantea el panorama real, las motivaciones y consideraciones del establecimiento del incentivo fiscal en favor del deporte (2.1), así mismo, se detallará la regulación de tal incentivo, partiendo del supuesto de promulgación y el desarrollo reglamentario, así como se analizará el incentivo fiscal a favor del deporte emitido por el órgano legislativo (2.2).

Por último, conforme los presupuestos legales señalados en la primera parte, de igual manera se discutirá el presupuesto publicitario que prevé la deducción tributaria por concepto de patrocinio deportivo (2.3.).

### **2.1. Antecedentes del incentivo a favor del patrocinio deportivo.**

“El deporte Ecuatoriano Agoniza por Falta de Recursos” (Mosquera, 2020), esta fue una de las afirmaciones del Ing. Jaime Ruiz presidente de la Concentración Deportiva de Pichincha a mediados del año 2020. En contexto, el Ecuador es un país relativamente pequeño y aún así ha exportado gran potencial de deportistas y coronar eventos deportivos inigualables. Sin embargo. ¿Qué sucede si un país no invierte en sus deportistas? “Ese país no tiene futuro, no tiene referentes, no tiene sueños. Y en Ecuador, desde el 2013, el presupuesto del Ministerio del Deporte, ahora Secretaría del Deporte, se ha reducido en más de 50 millones” (Palacios S. , 2018). La reducción presupuestaria realmente inició en el año 2007, al eliminarse el 5% del valor de todas las llamadas telefónicas del país, en favor de las distintas organizaciones deportivas y federaciones del Ecuador.

Para ejemplificar como el Estado ha reducido el presupuesto deportivo de manera abrupta, en el año 2015 el Ministerio del Deporte contaba en sus arcas financieras con un presupuesto de USD \$ 123 millones, para el año 2016 se redujo el presupuesto a un valor de USD \$ 92 millones y para el año 2017 se contó con un presupuesto de a penas USD \$80 millones (Córdova, 2018). Inclusive en el año 2018 se eliminó el Ministerio del Deporte por el deficit económico y se creó la Secretaría del Deporte, organismo adscrito al Ministerio de Educación, acto que fue reprochado por la mayoría de organizaciones deportivas

provinciales, toda vez que el deporte una actividad muy especializada. A pesar de las dificultades económicas y administrativas, el deporte en nuestro país ha tenido una evolución sin precedentes. Los juegos olímpicos de Tokio 2021, han sido la máxima expresión histórica de lo que puede hacer nuestro país.

En el año 2018 el asambleista Sebastián Palacios junto con el Grupo Parlamentario de Deportes de la función legislativa, propuso reformar la Ley de Régimen Tributario Interno y crear un incentivo tributario a favor del patrocinio deportivo. Es así, que con fecha 21 de agosto del 2018, se publicó en el Registro Oficial No. S.309 la “Ley Orgánica para el Fomento Productivo” la cual reformó el numeral 19) del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tipificando una nueva deducción fiscal a la base imponible del impuesto a la renta:

“En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.- En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (...) 19. (...) los costos y gastos por publicidad o patrocinio deportivo que sean realizados dentro de los programas del PLAN ESTRATÉGICO PARA EL DESARROLLO DEPORTIVO ejecutado por la entidad rectora competente, se deducirán de conformidad con las condiciones y límites establecidos en el Reglamento”.

En diciembre del mismo 2018 el Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno fue reformado, mediante Decreto Ejecutivo No. 617 de fecha 20 diciembre del 2018, publicado en el Registro Oficial No. 392-S, el numeral 19) determinó:

“Adicionalmente, serán deducibles las erogaciones efectuadas para las actividades de publicidad o patrocinio deportivo que sean realizadas dentro de los programas del Plan Estratégico para el Desarrollo Deportivo ejecutado por la entidad rectora competente”.

En este sentido, por primera vez en el Ecuador los gastos por patrocinio deportivo serían deducibles para el sector privado. No obstante, existieron dos limitaciones de lo

antes citado. En primer lugar, la Secretaría del Deporte nunca llegó a emitir el denominado “Plan Estratégico para el Desarrollo Deportivo”, razón por la cual no hubo forma alguna de aplicar la posible deducibilidad; y en segundo lugar, si bien el sujeto pasivo podría deducir como gastos los patrocinios a favor del deporte, realmente esta propuesta no era un incentivo tributario porque las empresas prefieren no incrementar gastos dentro de su presupuesto y de ser el caso, pueden deducir gastos mediante la adquisición de bienes o servicios que generan mayores beneficios a la compañía.

Ahora bien, es relevante traer a colación el caso de España, quienes manejan la “esponsorización y mecenazgo”<sup>4</sup> como medios de financiamiento cultural y deportivo. Si bien varios gobiernos autónomos dentro de España tiene la capacidad de generar política fiscal, esta siempre se encuentra sujeta a la Ley Orgánica Fiscal; por otro lado, la provincia de Navarra tiene la potestad de establecer un régimen fiscal especial propio, y consecuentemente definir incentivos o beneficios tributarios (Lestón, 2015, p.69). La comunidad del País Vasco ofrece la posibilidad del doble beneficio fiscal según la Ley Foral 20/2011, para las cantidades aportadas a actividades prioritarias de mecenazgo deportivo o catalogadas como culturales de alto impacto, pudiendo deducir las compañías el gasto aportado a favor del deporte y una bonificación del 18% de la cuota total, en relación al impuesto de sociedades (impuesto a la renta). El catedrático José Carretero Lestón considera como “(...) favorable este sistema de doble deducibilidad (...)” toda vez que genera interés en la inversión privada de apoyar el deporte, al tener un doble beneficio tributario (2015).

Monserrat Casanellas Chuecos al respecto considera que:

“(...) la idea de la colaboración privada en actividades de interés general es una oportunidad y no un factor de riesgo. Para ello, es fundamental que el legislador establezca mecanismos dirigidos a la transparencia, una suerte de rendición de cuentas o presentación de resultados que haga visible el retorno social de los recursos públicos destinados al mismo, de modo que los contribuyentes vean claramente cuál es el impacto que sus aportaciones tienen en el desarrollo de los proyectos financiados con parte de sus impuestos.” (2016)

---

<sup>4</sup> Forma de patrocinio, mediante la cual se apoya financieramente o con recursos de manera gratuita a actividades de alto interés social y cultura (arte, música, deporte, ciencia, etc.)

Una actividad de interés general que ha sido descuidada por parte del Gobierno como el deporte, encuentra una nueva forma de ser impulsada. No obstante, es responsabilidad del legislador prever mecanismos de transparencia, un marco legal estable y específico, para delimitar y definir claramente en que consistirá el apoyo financiero y por último generar un cambio de mentalidad en la propia Administración respecto del valor de los incentivos fiscales y la consecución de su fin. (Chuecos, 2016).

## **2.2. Análisis Jurídico del incentivo propuesto en la “Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria”.**

El 31 de diciembre del 2019 se publicó en el Registro Oficial No. S. 111 la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria. Esta ley reformaría nuevamente el numeral 19) del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de manera similar a la Ley Foral del País Vasco:

“En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.- En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (...) 19. (...) Se podrá deducir el 150% adicional para el cálculo de la base imponible del impuesto a la renta, los gastos de publicidad y patrocinio realizados a favor de deportistas, programas y proyectos deportivos previamente calificados por la entidad rectora competente en la materia. El reglamento establecerá los parámetros técnicos y formales que deberán cumplirse para acceder a esta deducción adicional”.

Así mismo, el 4 de agosto del 2020 se publicó en el Registro Oficial 2do. S. 260, el Reglamento a la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria, la cual reforma su propia ley sustantiva que es jerárquicamente superior, de la siguiente forma:

Se podrá deducir el 150% adicional para el cálculo de la base imponible del impuesto a la renta, los gastos de publicidad y patrocinio realizados a favor de deportistas, programas y proyectos deportivos previamente calificados por la entidad rectora competente en la materia, según lo previsto en el respectivo

documento de planificación estratégica, así como con los límites y condiciones que esta emita para el efecto.

El reglamento referido especifica que los deportistas, programas o proyectos deportivos que busquen generar optimización tributaria a sus patrocinadores, deberán ser calificados conforme el documento de planificación estratégica y acuerdo ministerial que emita la entidad rectora del deporte para el efecto, así mismo el reglamento determina los límites y condiciones sobre los que versa la calificación de proyectos deportivos. Es así, que con fecha 6 de octubre del 2020 la ex Secretaría del Deporte emitió el Acuerdo Ministerial Nro. 0450, en el Registro Oficial No.430, el cual tenía por objeto establecer el instructivo para el proceso de calificación de deportistas programas y proyectos deportivos susceptibles de la aplicación de la deducción del 150% adicional, en caso de recibir apoyo o auspicios del sector privado.

Ahora bien, la Ley de Régimen Tributario Interno es la norma que establece y regula la relación jurídica generada por al impuesto a la renta, el denominado hecho gravado en materia tributaria “es aquel definido expresamente en la ley, indicativo de capacidad jurídica y económica, que al realizarse produce el nacimiento de la obligación tributaria (impuesto a la renta)” (Zambrano, Cabas, & Torre, 1999, p 424.). Recapitulando, toda persona natural que genere para el año 2021, ingresos por USD \$11,212.00 o más y sucesiones indivisas que superen ingresos por USD \$71,434.00 o más, pagan un porcentaje de impuesto a la renta (el hecho gravado es generar renta igual o mayor a los valores señalados), mientras que las sociedades gravan por regla general, el impuesto a la renta con el 25% de su utilidad.

Una vez que el sujeto pasivo ha generado renta dentro de un periodo fiscal (se ha cumplido el hecho gravable) se debe establecer la base gravable<sup>5</sup>, sobre la cual el sujeto pasivo estará obligado a pagar el denominado “impuesto a la renta”, es importante señalar que al calcularse la base gravable se lleva acabo un escenario paralelo enfocado a depurar dicha base, en el cual toma protagonismo la contabilidad (Valero, 2006). La propia Ley de Régimen Tributario Interno prevé los mecanismos por los cuales la base gravable puede ser

---

<sup>5</sup> “La magnitud del hecho gravado o de alguna de sus características, que sirve para soportar la tarifa del tributo y determinar así la cuantía de éste” Juan Rafael Bravo Arteaga. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Ediciones Rosaristas. Bogotá 1997 p.132..

alterada en beneficio o no del contribuyente, siendo estas las exenciones y depuraciones de ingresos, dentro de estas últimas se conciben las deducciones. Las deducciones tienen un ámbito plenamente contable, es decir, se relacionan con el objeto del tributo (prestación pecuniaria), toda vez que actúan sobre el cálculo del hecho que gravó impuestos, permitiéndose para el caso ecuatoriano la posibilidad de deducir de los ingresos gravados – con impuesto a la renta- los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos, conforme el inciso primero del Art. 10 de la ley de Régimen Tributario Interno. En este sentido, una deducción “consiste en una detracción de los ingresos gravables” (Valero, 2006). En el caso del impuesto a la renta el cual recae o grava sobre los ingresos percibidos, se deben considerar ciertas erogaciones (que alterarán la base gravable) en las que incurre el sujeto pasivo para poder generar dichos ingresos, los cuales resultan indispensables para el desarrollo de una actividad económica y obtener utilidad a partir de ello.

Estas erogaciones como costos y gastos si cumplen los requisitos que la norma prevé como deducibles, disminuirán los valores a calcularse para el pago al impuesto a la renta, toda vez que alteran la base gravable (Uribe, 2016, p.63). Analizar que es un costo o gasto tiene más implicaciones y relación con materia contable, sin embargo, ambos tienen la característica de ser desembolsos que disminuyen los ingresos que percibe el sujeto pasivo, con la finalidad de adquirir mayor rentabilidad, mantener o generar factores de producción en virtud del giro de negocio de una sociedad (Uribe, 2016, p.78). Por lo tanto:

En el ámbito fiscal, se entiende por deducciones aquellas partidas que permite la ley del impuesto a la renta restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual se va a conformar el impuesto y por deducible los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza, objeto del ingreso obtenido por el contribuyente (Tribunales Colegiados de Circuito, 1992).

Carlos Delgado funcionario del Servicio de Rentas Internas, en la charla de socialización del Incentivo Tributario realizada el día 12 de agosto del 2021 explico cómo funciona el incentivo fiscal<sup>6</sup>:

CASO: La empresa ABC entrega p...  
 La empresa ABC deberá registrar en su declaración de Impuesto a la Renta, esta deducción adicional de la siguiente manera:

	TOTAL	
<b>TOTAL INGRESOS</b>	200.000,00	<b>M-(A)</b>
Ventas netas locales gravadas con tarifa diferente de 0% de IVA	180.000,00	(A)
Exportaciones	20.000,00	(B)
<b>TOTAL COSTOS Y GASTOS</b>	80.000,00	<b>N-(C+D+E)</b>
COSTO DE VENTAS	30.000,00	(C)
COSTOS O GASTOS POR BENEFICIOS A EMPLEADOS Y HONORARIOS	20.000,00	(D)
<b>OTROS COSTOS Y GASTOS</b>	30.000,00	(E)
Promoción y publicidad USD 30.000		
<b>UTILIDAD DEL EJERCICIO</b>	120.000,00	<b>F = (M - N)</b>
<b>CONCILIACIÓN TRIBUTARIA</b>		
Base de cálculo de participación a trabajadores	18.000,00	(G)
(-) Participación a trabajadores	-	
(+) Gastos no deducibles locales	-	
(+) Gastos no deducibles del exterior	-	
(+) Gastos incurridos para generar ingresos exentos	-	
(-) Amortización pérdidas tributarias de años anteriores	-	
<b>Deducciones adicionales</b>	30.000,00	<b>(H) = (E)</b>
<b>UTILIDAD GRAVABLE</b>	72.000,00	<b>(I) = (F - G - H)</b>
<b>TOTAL IMPUESTO A PAGAR</b>	18.000,00	<b>(J) = (I) * 25%</b>

Logo: Cámara de Comercio de Quito, Gobierno del Encuentro, Junto lo log...

En el cuadro se puede evidenciar que una compañía tiene por concepto de ingresos totales USD \$200.000,00 y por concepto de gastos USD \$80.000,00; de los cuales USD \$30.000,00 fueron gastos deducibles a favor de proyecto debidamente calificado por el Ministerio del Deporte. Ahora bien, una vez que se termina el aspecto contable de la compañía, al momento de llenar el formulario de “Conciliación Tributaria” en el recuadro denominado “Deducciones Adicionales” los USD \$30.000,00 vuelven a contemplarse, toda vez que es la segunda deducibilidad. Por lo tanto, el cálculo de la base imponible equivale a USD \$18.000,00 y no USD \$25.500,00 existiendo un ahorro de USD \$7.500,00.

Ahora bien, con la entrada en vigor de la Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal Tras la Pandemia Covid-19 la deducción adicional es del 150%

<sup>6</sup> La imagen fue obtenida de la charla impartida por el Ministerio del Deporte junto con el Servicio de Rentas Internas denominada “Campaña de Apoyo al deportista ecuatoriano”, la explicación la realizó Carlos Delgado, de fecha 12 de agosto del 2021.

adicional. Tomando en cuenta el mismo ejemplo, el ahorro de la compañía sería de USD \$11.250,00 conforme el siguiente cuadro:



INGRESOS	USD \$200.000,00	USD \$200.000,00
GASTOS SUELDOS	USD \$300.000,00	USD \$300.000,00
GASTOS ADMINISTRATIVOS	USD \$20.000,00	USD \$20.000,00
GASTOS DE PUBLICIDAD	USD \$300.000,00	
GASTOS DE PATROCINIO		USD \$300.000,00
TOTAL DE EGRESOS	USD \$80.000,00	USD \$80.000,00
UTILIDAD BRUTA	USD \$120.000,00	USD \$120.000,00
TRABAJADORES 15%	USD \$18.000,00	USD \$18.000,00
UAI	USD \$102.000,00	USD \$102.000,00
DEDUCCION ADICIONAL	0	USD \$45.000,00
BASE IMPONIBLE	USD \$102.000,00	USD \$57.000,00
IMPUESTO 25%	USD \$25.500,00	USD \$14.250,00
UTILIDAD	USD \$76.500,00	USD \$87.750,00

Del siguiente ejemplo tomando como base las direcciones del Servicio de Rentas Internas con relación a la aplicación del incentivo, podemos evidenciar que Pepsi al haber patrocinado deportistas se beneficia de USD \$11.250,00 adicionales, lo que le vuelve 13% más rentable que su competidora Coca-cola.

### **2.2.1. Análisis jurídico del incentivo tributario como gasto doblemente deducible.**

En virtud de lo expuesto se plantea la siguiente pregunta: ¿Es correcta la promulgación del incentivo tributario a favor del deporte, bajo el parámetro de un gasto doblemente deducible? Para responder a esta pregunta se debe considerar tres supuestos: 1) la finalidad que tienen las deducciones según la normativa ecuatoriana; 2) la practicidad de establecer nuevos gastos deducibles, como único vehículo tributario en favor de contribuir al desarrollo de actividades de interés público; y 3) que tan eficaz es la promulgación del incentivo tributario a favor del deporte, considerando su objeto y su realidad práctica.

Respecto del primer supuesto, en relación con los elementos jurídicos señalados a lo largo del presente trabajo, el incentivo fiscal cumple plenamente con lo previsto por la doctrina y la norma. El incentivo a favor del deporte no fue establecido por medio de un acuerdo ministerial, resolución o reglamento, el incentivo con base en el principio de legalidad se estipuló por medio de una ley cuya iniciativa fue propuesta por la función Ejecutiva y aprobada por la Asamblea Nacional que reformó la Ley de Régimen Tributario Interno. Por otro lado, el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno prevé de manera textual que las deducciones son aquellos gastos e inversiones que pretenden obtener, mantener o mejorar los ingresos de los entes de producción o económicos del país. Si concebimos al marketing deportivo como “(...) el conjunto de estrategias dirigidas a la comercialización y distribución de productos, marcas y servicios, dentro del contexto deportivo (...) a partir de la implementación de estrategias innovadoras que buscan mejorar la imagen corporativa de compañías en el mercado, así como sus ventas.” (Pereira, Gil, & Rodríguez, 2018) resulta lógico que los gastos orientados a la promoción de eventos o contraprestaciones publicitarias por parte de deportistas o clubes respecto de sus patrocinadores, sean gastos deducibles.

Una publicación del diario “*The Economist*” señala que la industria deportiva “(...) mueve nada menos que 195,000 millones de dólares al año, creciendo un 14% con respecto al 2015. Si fuera un país el PBI de esta industria estaría entre los mejores del mundo y es de hecho el de mayor crecimiento a nivel mundial” (Economist, 2016). El valor del mercado deportivo radica en vínculo emocional del público objetivo con las marcas auspiciantes, por ejemplo compañías como Samsung, Google o Huawei invierten millones de dólares en la

industria deportiva, con el objetivo de facilitar el escalamiento de posiciones en el mercado e incrementar la venta de smartphones (Economist, 2016). El numeral 19), del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que serán deducibles los costos y gastos por promoción y publicidad, al ser el marketing deportivo una forma no tradicional de la actividad publicitaria; el incentivo tributario a favor del deporte forma parte de la actividad de promoción y publicidad, con la diferencia que este pretende motivar a las compañías a financiar en mayor medida la industria deportiva del Ecuador, beneficiándose los contribuyentes no solo de la doble deducibilidad tributaria, sino también de la difusión de marca e impacto comercial.

No obstante, cabe resaltar que los gastos en favor del deporte no pretenden ser actos altruistas bajo un *animus donandi*, el aporte implica contraprestaciones en beneficio de la imagen, los valores, los consumidores, el impacto marcario y los demás preceptos de marketing de una compañía, a fin de incrementar sus ventas o su fidelidad con sus clientes. Por este motivo se enmarca como una deducción el incentivo fiscal, deduciendo los ingresos gravados bajo con la intención de mejorar, obtener o mantener los ingresos de la compañía. De cierto modo el sector empresarial asimilará al deporte no como un gasto, sino como una inversión (herramienta) de carácter comunicacional, que además contribuye al denominado “bolsillo” presupuestario del sujeto pasivo.

Además, la principal motivación de la promulgación del incentivo fiscal a favor del deporte, recae en el incumplimiento del Estado del Art. 381 de la Constitución del Ecuador, el cual prevé que el Gobierno “(...) garantizará los recursos y la infraestructura necesaria para [el deporte] (...)”. Si consideramos que un incentivo fiscal es una disposición de carácter económico y social que parte de la estructura de la relación fiscal (Uribe, 2016, p. 36), para aminorar el pago de tributos y fortalecer el gasto público para el cumplimiento de una conducta de carácter social o económico; el incentivo sin duda cumple con estas características (Gómez & Clavijo, 2009, p. 250). El gasto (incentivado) a favor del deporte busca estimular una práctica o comportamiento específico del sujeto pasivo en beneficio del deporte ecuatoriano, siendo el único gasto doblemente deducibilidad para el cálculo de la base imponible en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Lo que nos lleva al segundo supuesto, suele concebirse al tributo como el medio de financiamiento de gastos estatales, no obstante, "(...) es necesario decir que tal finalidad no

constituye siempre el único motivo de la imposición; de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales” (Giannini, 1957, p.64), de esta manera “(...) el derecho tributario pretende dirigir la economía y la redistribución de las rentas y los patrimonios.” (Gutiérrez, 2003, p.163). Ciertos incentivos tributarios forman parte del aspecto extrafiscal del tributo y el jurista Almeida Guzman, considera que son:

“(...) aquellas medidas de política extrafiscal, que revertidas en normas jurídicas expedidas por el órgano legislativo competente, establecen una diferenciación en el tratamiento tributario en **beneficio de una actividad**, de carácter económico, zona o región geográfica **en relación con otras con el propósito de fomentar su desarrollo en atención a la importancia que revisten tales actividades**, zonas o regiones para el desarrollo socio-económico integral de un Estado” (1982, p.149) (Énfasis agregado).

La doctrina establece la siguiente distinción sobre los tributos extrafiscales:

“1. Los efectos no fiscales de los tributos, derivados por naturaleza de todo gravamen impositivo. 2. Los fines no fiscales de los tributos, cuyo origen se encuentra representado en técnicas minoratorias tales como deducciones, exenciones, o disminuciones generales de la carga tributaria. 3. Los tributos extrafiscales propiamente dichos, los cuales tienen atribuida una función extrafiscal coexistente o prevalente frente a la función recaudatoria, de desestímulo de conductas o consumos específicos”. (Gutiérrez, 2003)

La promulgación del incentivo tributario a favor del deporte recae en el segundo presupuesto de la distinción citada, toda vez que, justamente se prevé una minoración con finalidad no fiscal, cabe señalar que las minoraciones se dividen en aquellas que actúan sobre el sujeto pasivo (exclusiones<sup>7</sup> y exenciones<sup>8</sup>) o sobre el hecho gravable (deducciones). En el presente caso, la intención del incentivo fiscal a favor del deporte no pretende limitar a un

---

<sup>7</sup> Las exclusiones son el equivalente a la no sujeción tácita que se desprende de la determinación de los sujetos de la norma impositiva. Las exclusiones determinan por descarte quienes no se encuentran obligados al cumplimiento de la norma fiscal. (Valero, 2006)

<sup>8</sup> La exención contrarresta los efectos de la norma que impone un gravamen al liberar de la obligación que ya nació y supone que se llevó acabo el hecho gravable, pero exime de su pago a un determinado grupo de contribuyentes (Valero, 2006)

determinado grupo de contribuyentes el apoyo al deporte, por el contrario, busca que todos los obligados al pago del impuesto a la renta destinen recursos al desarrollo de la actividad deportiva, con el beneficio de reducir su base gravable. Por lo tanto, el único medio idóneo para estimular el gasto del sujeto pasivo, sin que se afecte la recaudación tributaria por parte del Estado, es una deducción (Rumbea, 2010, p.41).

El incentivo fiscal analizado en la presente disertación contribuye al desarrollo del deporte en todo el Ecuador y desde el aspecto tributario no hay otro mecanismo fiscal alguno, que permita al sujeto pasivo discrecionalmente destinar fondos a favor de una actividad en específico a cambio de un beneficio. La aplicación de este incentivo tributario recae exclusivamente en la voluntad del sujeto pasivo, quien tendrá la posibilidad de apoyar al deporte, más no la obligación de hacerlo, por ende no se afectará la contribución al gasto público por parte de los sujetos pasivos, sino se la complementará, siempre que la reglamentación proteja al Estado y establezca de manera clara los medios de acceso, límites y aplicación del incentivo (Ortega, 2005, p.73).

Ahora bien, el tercer supuesto implica mayor análisis para el desarrollo del presente trabajo. Más allá de que el incentivo haya sido legalmente promulgado, cumpla con el propósito comúnmente aceptado por la doctrina y se considere como el único recurso tributario capaz de impulsar el desarrollo social de una comunidad bajo una política extrafiscal. ¿Sirve realmente el incentivo tributario o resulta eficaz para el desarrollo del deporte? Debemos partir de la premisa que “Los incentivos tributarios y los gastos directos constituyen modos alternativos de alcanzar las metas gubernamentales<sup>9</sup>” (Uribe, 2016, p132.). El Estado con la intención de evitar gastos en materia deportiva y buscando opciones para el desarrollo del deporte, opta por estructurar una figura legal que aparentemente transmite un ideal social y que denota un sonido particularmente positivo (doble deducibilidad para quienes apoyen el deporte). Sin embargo, la realidad puede ser una especie de crónica trágica, toda vez que se han creado expectativas sumamente altas en la sociedad deportiva, existiendo poca efectividad del incentivo deportivo en su trasfondo aplicativo.

---

<sup>9</sup> Los gastos directos son erogaciones recaudadas por el sistema fiscal para conseguir objetivos sociales, es decir se financian por medio de la recaudación de impuestos y emplean el factor de trabajo o inversiones para construir escuelas, hospitales, polideportivos, puertos, etc. (Uribe, 2016)

Anteriormente determinamos dos escenarios bajo los cuales un incentivo tributario puede ser considerando eficaz o no, Robert Frank citado por Rafael Uribe considera que los incentivos fiscales serán eficaces si se los analiza cualitativamente y cuantitativamente. El primero implica considerar los efectos económicos causados y el segundo mide el efecto inicial buscado y los posibles efectos provocados (Uribe, 2016, p136.). Por lo tanto, de las 4 premisas establecidas en el título 1.3.1, para el presente caso nos centraremos únicamente en las dos últimas:

3. Determinar los beneficiarios y los beneficiarios de las medidas tributarias.
4. Confrontar, según los objetivos de las diversas medidas, el coste de los beneficios tributarios y los resultados obtenidos. (Uribe, 2016, p.134)

Es así, que la eficacia pretende “(...) comparar los beneficios y los costos del incentivo (...)” (Roca, 2010, p10.). Desde el criterio de Rafael Uribe, los estudios respecto de los incentivos tributarios arrojan resultados que los catalogan como ineficaces, toda vez que “(...) su papel en la facultad decisoria de las industrias ha sido a menudo sobreestimados, ya que los incentivos nada más que son un factor y sólo un factor marginal en la valoración subjetiva [del sujeto pasivo]” (Uribe, 2016, p138.). Durante un estudio realizado en la Argentina a inicios del siglo XXI, se llegó a la conclusión de que los incentivos tributarios respecto de la inversión extranjera “(...) ocuparon el séptimo lugar sobre un total de nueve factores que podrían influir en las decisiones para invertir en Argentina” (Uribe, 2016, p138.). Por ejemplo, en Colombia la industria gráfica como editoriales gozan de beneficios tributarios (no pagan aranceles, no pagan IVA sobre el bien final e incluso están exentos de pagar impuesto a la renta sobre utilidades en ciertos casos) y aún así, los libros dentro del mercado colombiano tiene el mismo valor que los libros importados (Fedesarrollo, 1999, p12.). Es decir, el hecho de que el Estado decida dejar de percibir ciertos ingresos, para motivar la práctica de ciertas actividades de interés social, que el sector privado/sujeto pasivo al ejecutarlas podría beneficiarse de cancelar menos impuestos; no significa que en efecto los contribuyentes automáticamente quieran acogerse al incentivo y apoyar, financiar e impulsar dichas actividades.

Algo similar está sucediendo con el incentivo tributario a favor del deporte, el hecho de que se pueda deducir más impuestos no es un factor decisorio por parte de las entidades

privadas para apoyar al deporte. El Ministerio del Deporte dentro de su sistema web, creó un enlace denominado “Incentivo Tributario Para el Deporte”, en este enlace se desprenden cifras oficiales de lo acontecido con el incentivo fiscal, hasta la presente fecha según el sitio web se han financiado \$2.4 millones de Dólares Americanos en proyectos deportivos, susceptibles de doble deducibilidad tributaria (Deporte, 2021). Si bien la cifra es relativamente alta, el techo límite para el financiamiento de proyectos de este tipo para el 2021, asciende a \$32 millones de Dólares Americanos; a penas el 8% del total de posibles proyectos susceptibles de deducibilidad tributaria han sido financiados. Adicionalmente el Ministerio del Deporte hasta la presente fecha ha calificado 146 proyectos que otorgan beneficios tributarios a sus patrocinadores, valorados en un total de USD \$27 millones de Dólares (Deporte, 2021).

Si partimos del supuesto que, la eficiencia de un incentivo tributario implica analizar los efectos buscados respecto de los provocados, así como el coste que generó la implementación del incentivo; por un lado el beneficio fiscal a favor del deporte, no ha contribuido en mayor medida al desarrollo del deporte y en consecuencia no ha generado optimización tributaria en el sector privado, implicando una falta de interés de los contribuyentes en dicho incentivo. Adicionalmente, el Ministerio del Deporte dentro de cada una de las áreas técnicas ha designado responsables que se encarguen de analizar y verificar que cada proyecto deportivo cumpla con los requisitos normativos, así como conformó un nuevo comité de aprobación de proyectos deportivos. Sin duda estas acciones implican mayor inversión de recursos (no solo económicos) para el correcto funcionamiento y aplicación del deber ser del Ministerio del Deporte, como ente rector en la calificación y certificación de proyectos deportivos susceptibles de generar optimización tributaria.

El actual Ministro del del Deporte Juan Sebastián Palacios Muñoz en los auditorios del Ministerio de Educación, durante la conferencia “Lanzamiento del Nuevo Aplicativo y Normativa del Incentivo Tributario”, llevada a cabo el día 23 de noviembre del 2021, manifestó que los motivos por los cuales el incentivo no ha generado los beneficios buscados, se debe a tres causas: 1) normativa confusa; 2) complejidad respecto de los requisitos para presentar proyectos e inconsistencias en la presentación de proyectos; 3) escasa o nula socialización de los beneficios tributarios al sector empresarial (Palacio Muñoz, 2021).

El primer y segundo motivo de cierto modo afectan la eficiencia del incentivo, no obstante dependen completamente del Ministerio del Deporte, toda vez que este es la entidad que regula el proceso de aprobación de proyectos, por ese motivo el Ministerio del Deporte con fecha 17 de noviembre del 2021 emitió un nuevo Acuerdo Ministerial denominado Acuerdo No.0434 en el Registro Oficial No. 579, el cual derogaría el acuerdo Nro. 0450 emitido por la ex Secretaría del Deporte del año 2020, con la finalidad de en efecto facilitar la aprobación de proyectos deportivos. Ahora bien, las escasa o nula socialización del beneficio tributario no es un supuesto por el cual el incentivo no haya sido eficiente. El incentivo fiscal a favor del deporte, ha venido evolucionando desde el año 2018, este fue desarrollado en conjunto con la Cámara de Industrias y Producción según afirmación del propio presidente del gremio Pablo Zambrano Albuja (Larrea, 2020), así mismo, todas las federaciones, entidades deportivas, deportistas e incluso medios de comunicación a fines al deporte tienen conocimiento de la existencia del beneficio fiscal.

Por lo tanto, hay un supuesto adicional que la Asamblea Constituyente del Ecuador ni el Gobierno han considerado. Desde sector privado el incentivo tiene un enfoque distinto, Juan Manuel Larco, Director General Creativo de la agencia publicitaria No.1 del país y No. 5 del mundo “McCann Erickson<sup>10</sup>” considera al respecto que:

“Nos encontramos viviendo una recesión y por lo tanto existe una contracción económica, lo cual implica un recorte presupuestario en todas las compañías, incluido el presupuesto destinado a publicidad. De igual manera el incentivo tributario es una herramienta, pero no un producto desarrollado para la aplicación de las empresas, es decir una compañía debe gastar para contribuir al deporte, muchas veces ese gasto no está presupuestado y por más beneficio tributario que exista, aquel gasto disminuye los ingresos previstos de una compañía, e inclusive al fin del caso dependerá del deporte que la empresa privada decida apoyar para recibir réditos marcarios. El Estado debe proponer iniciativas que permitan equidad al momento de financiarse el deporte por medio del incentivo tributario y que no se beneficien solo los deportes mayormente atractivos, e impulsar el apoyo no solo con base en beneficios tributarios” (Larco, 2021).

---

<sup>10</sup> Publicación: ¿Cuáles son las mejores agencias de publicidad? <https://ecuador.agencia.blue/cuales-son-las-mejores-agencias-de-publicidad/>

En otras palabras el incentivo tributario no resulta atractivo a las compañías del Ecuador, porque estas deben incurrir en un gasto, considerando que en el Ecuador no existe una cultura de patrocinio. El diario Primicias en su publicación “El apoyo de la empresa privada llega al deportista después del triunfo”, señala que los medallistas olímpicos recibieron apoyo del sector empresarial después de los logros obtenidos en los juegos olímpicos, a pesar de que los mismos deportistas habían solicitado apoyo a instituciones privadas y públicas antes de partir a Tokio; “Las marcas tienden a buscar íconos deportivos, influencers, que no siempre son deportistas, pero saben manejar su imagen pública” (Nuñez, 18). El aspecto extrafiscal u ontológico del derecho tributario plasmado en un incentivo tributario, que en el lenguaje empresarial se conoce como “responsabilidad social corporativa”, no genera mayor interés a los contribuyentes, a no ser que el apoyo esté destinado a la actividad de patrocinio bajo el marco publicitario. El Ministro del Deporte en la conferencia señalada, afirmó que el 65% del financiamiento de proyectos deportivos se ejecutó en el desarrollo de eventos deportivos (Muñoz, 2021), confirmándose que en el Ecuador el sector privado no apoya al deporte por ser socialmente responsables, financia la actividad deportiva bajo la expectativa de que existan réditos marcarios.

La auditora y asesora financiera Deloitte realizó un estudio en el año 2018, en el cual llegó a la conclusión que el 53% de empresas en el Ecuador cuentan con estrategias de responsabilidad social corporativa y de ese 53%:

El 20% de los esfuerzos de las empresas en materia de responsabilidad social corporativa se enfocan en los colaboradores, el 18% se enfocan en el medio ambiente, el 17% en los consumidores y un 14% en accionistas, minoritariamente se encuentra la comunidad (13%), autoridades (9%), proveedores (6%) y competencia (4%). Esto demuestra que en el Ecuador la mayoría de las empresas se centran en los puntos tradicionales de la responsabilidad social corporativa, sin embargo, no se enfocan en los grupos de interés lo que revela que las empresas aún tienen deficiencias sobre lo que realmente significa y abarca la responsabilidad social corporativa. (Véliz, Torres, & Cantos, 2018)

Así las cosas, el campo de la responsabilidad social corporativa abarca un sin número de actividades y actores. El deporte si bien puede destacarse dentro del ámbito citado es un competidor más que busca financiamiento, para lo cual deberá estar a fin a los intereses de los contribuyentes.

Una de las palabras claves de la entrevista realizada a Juan Manuel Larco es “presupuesto”. En el ámbito empresarial el presupuesto tiene por objeto la “planificación coherente, unificada y sistematizada de las posibles acciones, en concordancia con los objetivos de la empresa (...) el empleo de los presupuestos dentro de la empresa, [permite] el completo engranaje de las funciones totales, por la interdependencia departamental que debe existir”(Molinares, 2011, p.86). Las compañías cada año presupuestan los gastos del siguiente año y los únicos presupuestos que podrían formar parte del apoyo a programas deportivos son aquellos destinados a la publicidad o a la responsabilidad social corporativa, siempre y cuando el proyecto deportivo forme parte de los objetivos de la empresa.

La obtención de patrocinios puede llegar a ser una odisea, porque las compañías no desembolsarán parte de su activo a favor de beneficiarios deportivos, únicamente por la doble deducibilidad como se ha evidenciado, sino que el proyecto debe alinearse a los valores y objetivos de la compañía, para ser aprobado por los directores de las áreas respectivas con las que cuenta cada empresa y en la medida de lo posible deberá ser presupuestado el patrocinio (Larco, 2021). El Estado si bien estableció un nuevo mecanismo de financiamiento del deporte, este realmente no soluciona el incumplimiento del Gobierno al Art. 381 de la Constitución del Ecuador “(...) garantizará los recursos y la infraestructura necesaria para [el deporte] (...)”.

Es importante considerar el criterio emitido por las Naciones Unidas junto con el Centro Interamericano de Administración Tributaria, quienes realizaron una investigación en el año 2018 denominada “Diseño y Evaluación de Incentivos Tributarios en Países en Desarrollo”, la cual tenía por objeto “(...) proporcionar a las autoridades y administraciones tributarias una metodología razonable que les permita estimar el beneficio neto de un programa de incentivos tributarios para mejorar el diseño, la evaluación y la administración de dicho programa (...)” (Unidas & Tributarias, 2018, p16.). Una de las principales conclusiones de los incentivos tributarios establecidos por los gobiernos fue:

“No es extraño que los Gobiernos prefieran muchas veces los incentivos tributarios a otros tipos de medidas. Es mucho más fácil proporcionar beneficios fiscales que corregir las deficiencias del sistema jurídico o mejorar notablemente el sistema de comunicaciones de un país. Además, para otorgar los incentivos

tributarios no es necesario utilizar fondos públicos (...)” (Unidas & Tributarias, 2018, p16.).

En el presente caso, más allá de lograr cambios en la política fiscal y establecer parámetros en la distribución de riqueza, el Estado no considerará modificar la política deportiva, de igual manera no analizó otros canales de financiación del deporte que años pasados fueron más efectivos, tampoco campañas estratégicas de financiamiento del deporte o peor aún corregir las falencias del deporte administrado por las distintas federaciones e impulsar el profesionalismo de la industria deportiva, respecto de aquellas actividades físicas que no se relacionen con fútbol<sup>11</sup>. El Estado ecuatoriano, aunque no fue tarea sencilla para el Grupo Parlamentario de Deportes, promulgó un incentivo fiscal que no analizó el nivel de impacto que llegaría a tener y que tampoco fue realmente consensuado con la empresa privada, toda vez que esta debía ser la primera en desear la promulgación demostrándose el interés de las compañías y en consecuencia beneficiar al deporte ecuatoriano.

### **2.3. Practicidad jurídica del incentivo al prever la palabra “patrocinio”.**

La doctrina concibe al patrocinio, la esponsorización<sup>12</sup> y el mecenazgo como formas de contribuir al desarrollo de la cultura de una comunidad (arte, música, deporte), mediante el apoyo o financiamiento de actividades de alto interés social; si bien los tres conceptos jurídicos son similares, al momento de ser materializados, su naturaleza jurídica atiende a presupuestos y conceptos distintos (García, 2002, p.15). Lopez García afirma que “patrocinio” atiende a la “(...) defensa, amparo, favorecimiento o protección de una determinada producción cultural (2002, p.22)”, abarcando consecuentemente los conceptos de esponsorización y mecenazgo.

---

<sup>11</sup> El fútbol es el único deporte que cuenta con su propia industria, si los demás deportes son tratados con la diligencia y la ausencia burocrática para satisfacer interés de terceros, y el Estado dicta políticas enfocadas a profesionalizar y segmentar los deportes que se encuentran en auge como padel, ciclismo, golf, tenis o levantamiento de pesas, cada deporte contaría con públicos objetivos e industrias en sí mismo, motivo por el cual las compañías tendrían mayor interés en patrocinar dichos deportes.

<sup>12</sup> El término de “esponsorización” es utilizado por el autor José Luis Carretero Lestón en su obra “La fiscalidad del Patrocinio Deportivo” de año 2015, toda vez que es la jurisprudencia española que utiliza el término esponsorizar, entre otras en las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1989, 4 de abril de 1995, 24 de marzo de 2001 y 30 de abril de 2002. Véase N. de la Plata Caballero (dir.), *El patrocinio y mecenazgo deportivo español*, Gymnos, Madrid 2004 p.24.

La esponsorización si bien implica el apoyo de una actividad cultural, la consecución de intereses por parte de los esponsors es el eje fundamental de su conceptualización; es así que, países civilistas han adoptado de países bajo el régimen del *comon law*, la noción de *to sponsor*, entendiéndose como el patrocinio de una actividad cultural, siempre que existan obligaciones recíprocas (patrocinio interesado). (Raventós, 2001, p.97). Mientras que mecenazgo, implica la provisión de medios económicos de forma desinteresada para brindar soporte a la realización de actividades de interés público, el mecenazgo “(...) se caracteriza por un ánimo liberal, un *animus donandi*, constituyendo un conjunto de actos de liberalidad por el cual una persona dispone de una cosa a favor de otra que la acepta” (Luis, 1995, p.24).

En este sentido, existe un elemento diferenciador en las formas de patrocinio. Por un lado la esponsorización es aquel negocio jurídico oneroso, implicando contraprestaciones entre las partes, al encontrarse obligado el esponsorizado a realizar cierto tipo de actividad difusoria/marcaria/publicitaria, a cambio de financiamiento o recursos por parte del esponsor; mientras que en el caso del mecenazgo no existe contraprestaciones recíprocas, es un contrato gratuito (Lestón, 2015, p.28).

En palabras de Vicente Domingo:

- a) El espónsor, generalmente es una persona que actúa desde la actividad empresarial entrega una ayuda para conseguir una contraprestación publicitaria, mientras que el mecenaz, es aquella persona que actúa como particular, no exige nada a cambio.
- b) El espónsor asume el riesgo de la actividad, pues si se trata de un evento que no se realiza por caso fortuito, fuerza mayor o por la eliminación de la competición del esponsorizado la finalidad publicitaria se ve frustrada en gran medida, mientras que la finalidad que persigue el mecenaz termina con la entrega de la ayuda. (1998, p.184).

El abogado experto en derecho deportivo Celso Vasconez<sup>13</sup> afirma la existencia de “contratos deportivos en los cuales el objeto será el desarrollo de una competencia, o la

---

<sup>13</sup> Abogado por la Universidad Central del Ecuador, *Legum Law Magister in International Sport Law* por el Instituto Superior de Derecho y Economía (Madrid, España) y Master en Derecho Deportivo por la Universidad

preparación del deportista, e inclusive la remodelación de escenarios deportivos y en mayor medida, el factor publicitario tiene un gran rol” (Ojeda, 2021). La razón por la cual el factor publicitario es relevante, se debe “al control que tienen las empresas sobre los patrocinados, toda vez que, se debe demostrar por parte del patrocinado el destino y uso de los fondos recaudados, así como el beneficio expositivo de la marca” (Ojeda, 2021). Si bien el apoyo a deportistas o proyectos deportivos a modo de mecenazas o bajo condiciones indirectas de publicidad pueden llegar a efectuarse, el Ecuador precisamente no es un país en el que deporte se visualiza como una fundación. En virtud de la argumentación desarrollada anteriormente, podemos evidenciar que el sector empresarial tiende a inclinar el patrocinio a favor del deporte bajo la modalidad de esponsorización o por lo menos, con la condición de que el contrato de patrocinio no sea gratuito<sup>14</sup>.

Ahora bien Díez-Picaso y Ponce de León, consideran que la esponsorización tiene mayores implicaciones en la difusión de marcas:

Frente a la publicidad tradicional o convencional, en la esponsorización la actividad publicitaria es de retorno porque está unida a una actividad que por sí mismo no es publicitaria en sentido estricto. En los contratos de publicidad, la difusión del mensaje publicitario constituye la prestación y la obligación de una de las partes. En cambio, en la esponsorización el mensaje permanece difuso (...) **se trata de asociar instintivamente el nombre a un evento cultural o deportivo que lo prestigia, por medio de nuevas formas de comunicación para diferenciar la marca de la empresa”** (1994, p.13).

Al ser España, el país con mayor desarrollo legal y doctrinario sobre la conceptualización de patrocinio, en los últimos años se ha desarrollado una teoría cooperativista en las formas de patrocinio, creándose un negocio jurídico adicional nominado por los juristas como “convenio de colaboración”. El convenio de colaboración “forma parte de un patrocinio sin contraprestación frente al patrocinio publicitario puro de marcado de carácter mercantil” (Lestón, 2015, p.48). Autores como Blazquez Lidor, Martín

---

Austral (Buenos Aires, Argentina). El Abogado Celso Vásconez, formó parte de las mesas de trabajo legislativas, para la incorporación del incentivo tributario a favor del deporte.

<sup>14</sup> Juan Manuel Larco, afirma que muchas veces las compañías esperan beneficiarse de sus patrocinados, que aporte a la compañía no solo con su imagen, sino con actividades como *team building*, charlas, demostraciones del deporte practicado, sorteo de prendas, etc.

Fernandez, José Frnández Rivaya y Carbajo Vasco citados por José Carretero Lestón, consideran que “(...) la doctrina mayoritaria ha puesto de relieve esa aproximación, calificando en ocasiones el convenio de colaboración como *tertium genus* entre la esponsorización y el mecenazgo (...)” (Lestón, 2015, p.48). Es decir, el convenio de colaboración limita las prestaciones comerciales o publicitarias, únicamente bajo la posibilidad de difundir el nombre de la persona jurídica que apoya una actividad deportiva (Rivaya, 2003, p. 146). Recordemos que el mecenazgo se fundamenta en una voluntad altruista, de esta manera se diferencia el convenio de colaboración del mecenazgo al existir en el primero únicamente un compromiso de difusión publicitaria. De esta amnera:

(...) el convenio de colaboración empresarial puede ser definido como aquel por el cual el patrocinador dona cualquier clase de bienes o derechos a la entidad patrocinada para realización de actividades deportivas, a cambio de que se divulgue o difunda dicha donación. (Lestón, 2015, p.50)

Así las cosas, el literal ii, del numeral 11, del Art.28 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno define al patrocinio deportivo como:

La relación que se establece entre un agente patrocinador y un patrocinado, y que se efectiviza a través de la canalización de recursos monetarios y/o no monetarios, del primero hacia el segundo, y que contribuyen en la realización del fin patrocinado **sin que impliquen una contraprestación directa en forma de pauta o publicidad.** (Énfasis agregado).

Por lo tanto, el idealismo de nuestro Gobierno se evidencia en la creación de un incentivo fiscal que permita el apoyo a deportistas o proyectos deportivos, como una causa social, toda vez que se pretende beneficiar la consecución de un fin específico denominado “deporte”. En este sentido, la definición de patrocinio conforme el Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno tiene razón de ser. Inclusive ciertos autores consideran que, basados en la posible tipicidad doctrinaria del contrato colaborativo, se pueden incluir cláusulas de cesión de derechos de imagen o ciertos derechos que explotación comercial, y aún así el objeto del contrato no recae en la esfera publicitaria (Menudo, 1993, p.12).

Ahora bien, si el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno obvió completamente el ámbito mercantil del deporte, con el ideal de crear relaciones más cooperativas entre los contribuyentes y los actores deportivos; se plantea la siguiente duda al respecto. ¿Qué sucede si en el Ecuador se celebran contratos de patrocinio deportivo, con contraprestaciones directas en forma de pauta o publicidad entre las partes? En primer lugar concebir al deporte como una actividad sin fines mercantiles, implica desprofesionalizar la actividad deportiva y disminuir la posibilidad que en el Ecuador nuestros deportistas realmente dispongan de una vida digna (Bossio, 2006, p.40). Y en segundo lugar, la pregunta se la prevé en atención a la realidad ecuatoriana y al hecho de que existen criterios de juristas civilistas y deportivos, afirmando que la tendencia de patrocinar al deporte implica el desarrollo y la celebración de negocios jurídicos que tenga por objeto dos prestaciones: 1) dar (financiamiento, apoyo, recursos, etc.) y 2) hacer (publicidad no tradicional). En ese contexto, los contratos de patrocinio deportivo celebrados en el Ecuador con el objeto de publicidad, podrían adolecer de vicios de anulabilidad.

Nuestro régimen civil sanciona a los negocios jurídicos en tres formas: inexistencia, nulidad absoluta y nulidad relativa. La inexistencia “(...) constituye la categoría más radical de imperfección (...) un acto jurídico es inexistente cuando carece los requisitos que la ley considera esenciales para su perfeccionamiento (...) (Fernández & Acosta, 2016, p.312)” Los requisitos esenciales de todo acto jurídico son la voluntad, la causa, el objeto y las formalidades cuando son concebidas como solemnidades (Fernández & Acosta, 2016, p.431). Una vez que un acto jurídico existe se debe verificar la validez del mismo, con la finalidad de que el acto no contravenga el orden público o intereses particulares. Las causales de nulidad absoluta son taxativas en nuestro ordenamiento civil: “a) cuando el objeto del acto es ilícito; b) cuando la causa del acto es ilícita; c) cuando se omite alguna formalidad establecida en consideración de la naturaleza del acto; y, d) cuando el acto es realizado por personas absolutamente incapaces” (Toledo vs. Sicomesa, 13).

Finalmente, la nulidad relativa es aquella institución que sanciona la ineficacia de aquellos actos que en efecto no cumplen requisitos de valiez “(...) cuando esos requisitos han sido establecidos en consideración al interés particular de las personas que celebran el acto. (Fernández & Acosta, 2016, p.460)”. Al respecto Cesar Coronel Jones señala:

Así entendida, la nulidad relativa es un beneficio que se otorga a ciertas personas que la ley considera necesitadas de protección. Este beneficio permite a la persona protegida evadir el cumplimiento de la obligación que contrajo y hacer que se regrese al mismo estado de cosas que había antes de que se celebre el acto (2011, p.81).

En el régimen ecuatoriano existen varias causales de nulidad relativa de los actos jurídicos, en el presente caso la inobservancia de requisitos legales, es el supuesto que sancionaría los contratos de patrocinio con fines publicitarios, invalidándose esta clase de acuerdos. La doctrina determina que será causal de nulidad relativa “(...) la inobservancia de requisitos que la ley ha establecido en consideración a las personas que celebran el acto” (Jones, 2011, p.85), específicamente en aquellos casos que la ley prevé ciertas delimitaciones de forma o fondo para concertar un determinado acto, con la única intención de que se precautelen intereses subjetivos (Fernández & Acosta, 2016, p.488). Si los contratos son válidos siempre que se correspondan a una norma jurídica, motivo por el cual se perfeccionan derechos y obligaciones (Ferrer, 2000, p187.); Hart acertadamente concibe al derecho de contratos como la conferencia de poderes a los particulares, por parte del ordenamiento jurídico (Machuca, 2015, p.37).

Si la validez de los actos recae en la medida que las normas otorguen la facultad potestativa de realizar dichos actos, en consecuencia definiremos como “válido” aquel contrato que se apegue al cumplimiento de las normas jurídicas cuando estas permitan realizar dichos contratos; por lo tanto, en el supuesto no consentido que Recordmotor S.A. (representante de la Wolkswaguen) celebre un contrato de patrocinio deportivo por USD \$100.000,00 con la Federación Ecuatoriana de Ciclismo (persona jurídica que no se dedica a la actividad publicitaria) beneficiándose la compañía del incentivo tributario y siendo el objeto del contrato financiar la famosa “Vuelta Ciclistica del Ecuador”, siempre y cuando la Federación Ecuatoriana de Ciclismo asegure la exposición de la marca Wolkswaguen en la transmisión de la carrera, en el nombre de la carrera, en las vallas principales de salida y llegada, en los nombres de los jerseys, etc. aquel contrato adolecerá de vicios de anulabilidad y en consecuencia al surgir controversias entre las partes, un juez de materia civil podría declarar como nulo relativamente el contrato en contra de Recordmotor S.A.

### **3. Capítulo III: Análisis Jurídico Respecto la Aplicación del Incentivo Tributario a Favor del Deporte.**

El incentivo tributario a favor del deporte dispone de una extensa situación reglamentaria, principalmente con la finalidad de proteger la capacidad recaudadora del fisco (Palacios A. S., 2021). Por este motivo, el presente capítulo analiza de forma separada la reglamentación dispuesta por el Ejecutivo (3.1.) y las disposiciones del Ministerio del Deporte (3.2). De igual manera, se ejemplifica a breves rasgos en que consiste el proceso de calificación y certificación de programas y proyectos deportivos (3.3.).

#### **3.1. Reglamentación emitida por parte del Ejecutivo.**

La Constitución del Ecuador en el numeral 13) del Art. 147, manifiesta que una de las atribuciones de la función Ejecutiva del Ecuador es “Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración”. Roberto Dromi define al reglamento como “(...) toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales en forma directa” (1987, p.214). Así mismo, Carlos Cassagne manifiesta que el reglamento es “El acto unilateral que emite un órgano de la Administración Pública, creador de normas jurídicas generales y obligatorias, que regula, por tanto, situaciones objetivas e impersonales, recibe la denominación de reglamento” (2008, p.173).

La relevancia de los reglamentos en el sistema jurídico es trascendental, toda vez que “(...) regulan múltiples campos de los servicios públicos, y facilitan el desenvolvimiento de sus respectivas instituciones del Estado.” (Galindo, 2011, p.73). En este sentido, los reglamentos son:

“(...) cuerpos normativos dirigidos a la administración misma, para la consecución de los fines determinados por el administrador; en efecto, la buena marcha de la administración supone el establecimiento de un margen trascendental respecto a lo que es la gestión central para adentro, con connotaciones jurídicas direccionadas inequívocamente hacia el Poder Ejecutivo en el que puede ejercer autoridad directa el presidente de la república”. (Salgado, 2017, p.72).

Por lo tanto, podemos afirmar que un reglamento es un acto unilateral emitido por la administración pública, con el objeto de que este cumpla los fines y garantías del Estado, caracterizándose por producir efectos generales. Con base en el Art. 147 de nuestra Carta Magna que taxativamente especifica que un reglamento no podrá contravenir ni alterar una ley, “(...) al reconocer aquello y no establecer la posibilidad de un reglamento autónomo, entendemos con certeza que la potestad entregada del Ejecutivo es exclusivamente de ejecución (...)” (Salgado, 2018, p.88). El reglamento denominado por la doctrina como de “ejecución” tiene su razón de ser:

(...) por una parte, los tecnicismos de la actuación administrativa no son conocidos por el órgano legislativo y por ello se remiten a la determinación de la Administración; por otra parte, (...) el casuismo reglamentario puede ser objeto de adaptaciones constantes. De este modo se dota al conjunto normativo de una mayor flexibilidad. (Enterría, 2008, p.216)

En ese contexto, mediante Decreto Ejecutivo 1114 de fecha 4 de agosto del 2020, el ex presidente del Ecuador Lenín Moreno Garcés emitió el Reglamento a la Ley Orgánica de Simplificación Progresividad Tributaria, publicado en el Registro Oficial Suplemento No.260. El Reglamento a la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria, establece 10 condiciones en el Art. 13, que se deberán cumplir al momento de aplicarse la doble deducibilidad por patrocinio, a proyectos o programas deportivos y deportistas. De las 10 condiciones, 8 de estos guardan relación con el espíritu de la norma (2, 3, 4, 5, 6, 8, 9 y 10)<sup>15</sup>,

---

<sup>15</sup> Se podrá deducir el 100% adicional para el cálculo de la base imponible del impuesto a la renta, los gastos de publicidad y patrocinio realizados a favor de deportistas, programas y proyectos deportivos previamente calificados por la entidad rectora competente en la materia, según lo previsto en el respectivo documento de planificación estratégica, así como con los límites y condiciones que esta emita para el efecto.

Para acceder a esta deducción adicional se deberá considerar lo siguiente:

2. En el caso de aportes a programas o proyectos deportivos que se realicen en el exterior, para que opere la deducción adicional, el aporte deberá efectuarse en apoyo a deportistas ecuatorianos.
3. El patrocinio debe otorgarse directamente al deportista o al organizador de los programas y proyectos deportivos, sin la participación de intermediarios.
4. El patrocinio o el gasto por publicidad deberá estar debidamente sustentado en los respectivos comprobantes de venta o contratos de acuerdo con lo establecido en la ley; además deberá realizarse las retenciones de impuestos cuando corresponda

sin embargo, en el presente caso se analizarán dos presupuestos determinados en el reglamento, que han sido controversiales según los organismos deportivos.

El primer numeral del Art. 13 del Reglamento a la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria prevé que para acceder a la deducción es necesario que:

1. El beneficiario de la deducibilidad debe contar, en los casos que el ente rector del deporte defina mediante la respectiva normativa sectorial, con una certificación de dicha Secretaria en la que, por cada beneficiario en la que, por cada beneficiario, conste al menos:

- a) Los datos del deportista y organizador del programa o proyecto que recibe el aporte, junto la con identificación del proyecto o programa cuando corresponda;
- b) Los datos del patrocinador; y,
- c) El monto y fecha del patrocinio.

En tales casos, previo a la emisión de la certificación **se deberá contar con el dictamen favorable del ente rector de las finanzas públicas**. Para el efecto el ente rector del deporte solicitará al organismo rector de las finanzas públicas, en el mes de diciembre de cada año, **un dictamen a aplicarse para el ejercicio posterior, sobre el rango o valor máximo global anual de aprobación de proyectos**, con el fin de establecer el impacto fiscal correspondiente (Énfasis agregado).

---

5. Se efectuará la deducibilidad considerando los desembolsos efectivos realizados en el respectivo ejercicio fiscal por la sociedad o persona natural al deportista o al programa o proyecto deportivo a cambio de la publicidad o patrocinio deportivo, previo a lo cual deberá contar con el certificado referido en el número 1. La deducción adicional aplicará por el 100% adicional del monto establecido en el comprobante de venta que se emita para el efecto o el respectivo contrato, el cual no podrá ser superior al monto registrado en dicho certificado.

6. En el caso de aporte en bienes o servicios, éstos deberán ser valorados al precio de mercado, cumpliendo el pago de los impuestos indirectos que correspondan por este aporte. En estos casos dicha valoración deberá constar en el certificado referido en el número 1.

8. El ingreso (en dinero, especie o servicios) que reciban los deportistas o los organizadores de los proyectos o programas deportivos por este patrocinio, atenderán al concepto de renta de sujetos residentes en el Ecuador establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno.

9. Se excluye de la deducción adicional el monto de publicidad y/o patrocinios efectuados en favor de deportistas, programas y proyectos deportivos calificados como no prioritarios por el ente rector del deporte.

10. En caso que el aporte no sea efectivamente empleado para su finalidad, el gasto y su deducción adicional perderán su condición de deducible, estando el sujeto pasivo obligado a efectuar el respectivo ajuste en su declaración de impuesto a la renta.

En el presente caso la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria al contemplar el incentivo fiscal deportivo, establece un mecanismo de impulso y desarrollo del deporte en el Ecuador, el reglamento al ser una norma infralegal determina las condiciones de aplicación del incentivo, no obstante, asigna la tarea de valorización de impacto del incentivo al Ministerio de Finanzas. Esta delegación se fundamenta en el hecho que el Ministerio de Finanzas es la entidad gubernamental encargada de velar por las finanzas públicas y bienestar económico del país. En ese contexto, debemos analizar las disposiciones normativas respecto del ámbito de aplicación de las leyes tributarias.

La Constitución de la República del Ecuador prevé en el Art.132 que “La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. **Se requerirá de ley** en los siguientes casos: 3) **Crear, modificar o suprimir tributos**, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.” (Énfasis agregado). Así mismo, el Art. 301 de nuestra Carta Fundamental manda que: “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional **se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.**” (Énfasis agregado). Se puede evidenciar que la leyes tributarias a diferencia de sus normas adjetivas, tienen como base el principio de reserva de ley, el cual “(...) resguarda la creación, modificación, reducción o supresión de exenciones y beneficios fiscales (...). (Alvarado, 2011, p.93).

El Art. 4 del Código Tributario afirma que “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones (...)”. Ahora bien, algunos juristas consideran que la reserva de ley existe en dos tipos: la absoluta y la relativa. La absoluta prevé que “(...) la misma ley defina y regule todos los aspectos y no una norma secundaria (...)”, y la relativa “(...) considera que la ley determine los principios y nos remita a una norma jerárquicamente inferior que la desarrolle y reglamente (...)” (Alvarado, 2011). Miguel Collado Yurrita afirma que en el caso de España “(...) se mantiene la postura de la reserva relativa; es decir, que la ley debe definir los elementos esenciales pues los referentes a la cuantificación del tributo pueden ser desarrollados por normativa complementaria (...) (2007, p.73.).

En ese contexto, la delegación otorgada al Ministerio de Finanzas no contraviene el espíritu de la ley o las disposiciones constitucionales, el Ministerio de Finanzas es la única

entidad del gobierno que tiene la capacidad de cuantificar el impacto del incentivo y en consecuencia aprobar o no un monto en específico. Incluso, la Corte Constitucional del Ecuador en Sentencia No.27-12-IN/20, en la disputa de un caso similar al planteado, resolvió que:

“(…) la ley es la única forma idónea para contemplar la creación, modificación o supresión de un tributo y que ésta debe contener los elementos esenciales del mismo. Sin embargo, esto no excluye la posibilidad de que, por determinadas circunstancias económicas y sociales, así como por la tecnicidad del impuesto, exoneración, exención o deducción establecidos en la ley, los elementos adicionales para su aplicación se desarrollen mediante normas infra legales, siempre y cuando sea expresa tal remisión.

Por otro lado, el Reglamento a la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria en su numeral séptimo del Art. 13 prevé que:

7. No tendrán acceso a esta deducción adicional por patrocinios o gastos de publicidad realizados por sociedades o personas naturales en donde los socios, accionistas, directivos o representantes legales se encuentren dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad respecto al deportista o a los organizadores del programa o proyecto deportivo. (…)

Esta disposición por parte del ejecutivo, que limita el patrocinio entre familiares es de cierto modo contraria al espíritu y finalidad de la promulgación en el Ecuador del incentivo fiscal a favor del deporte, así mismo la disposición no guarda relación desde el aspecto doctrinario con la naturaleza y principios generales del derecho tributario. Nuestros legisladores a raíz de la falta de recursos en el deporte ecuatoriano, promulgaron un incentivo con el objetivo de que este desarrolle y mejore las condiciones de los deportistas; noción que no forma parte del sistema tributario-recaudatorio, sino del aspecto tributario-extrafiscal el cual:

“(…) puede ser comprendido como un fin no financiero que se constituye en un medio de una ordenación económica y social (…)

los fines extrafiscales del tributo son una expresión más de nuestro Estado Social de Derecho (…)

en cumplimiento de los mandatos proteccionistas que la constitución dispone”

(Valero, 2006, p.49).

En este sentido, si hay familiares que se encuentran en la capacidad de contribuir con las disposiciones extrafiscales que prevé nuestra legislación, se les debería otorgar la misma posibilidad de apoyar al deporte y recibir una deducción de la base gravable del impuesto a la renta; toda vez que lo importante es el impulso de la actividad deportiva en todos sus ámbitos y no el aspecto financiero, pues recordemos que el Estado presupone un monto máximo de deducibilidad. Resulta irónico que los principales patrocinadores del deporte formativo (el cual no recibe ningún tipo de apoyo financiero por parte del Estado, a excepción de la organización de competencias nacionales) no puedan acceder a una doble deducibilidad tributaria, por ser padres de una promesa del deporte. Es menester traer a colación un estudio realizado por la Asociación de Tenis de los Estados Unidos (USTA) en el año 2010, publicación en la cual se distinguió el costo de la universidad, versus el costo de financiar un joven tenista durante 4 años. El estudio demostró que el promedio gasta USD \$200.000,00 durante su carrera universitaria y la preparación preprofesional de un tenista tiene un costo aproximado de USD \$350.000.00. (Russell & Committee, 2010).

Los padres son los primeros y hasta cierto punto los principales patrocinadores de un deportista, es así que “(...) jugadores de alto nivel han demostrado que sus padres han sido un rol de gran importancia en sus formaciones deportivas (...)” (Quesada, 2003, p.79). Otro estudio analizó el “apoyo parental” de deportistas de alta competición en España, revelándose que “(...) existe una valoración positiva de grandes atletas de la actividad deportiva, la cual se ve reflejada en un apoyo activo por parte de familias en áreas afectivas, motivacionales y principalmente económicas” (Muñío, 2013, p.222). Debemos considerar que todas las categorías del deporte tienen la finalidad de contribuir al desarrollo integral del ser humano, a excepción del deporte profesional el cual implica, además la generación de ingresos a favor de los distintos actores. Sin embargo, eso quiere decir que en todas las demás categorías del deporte la ausencia de recursos es notoria, al ser eventos no relevantes hay pocos patrocinadores que desean participar en dicha competición y consecuentemente los premios no implican ingresos para el financiamiento de una carrera deportiva.

Uno de los principios fundamentales que rige a los incentivos fiscales y que debemos tomar en cuenta al momento de analizar el numeral séptimo señalado, es el principio de igualdad. En la primera parte esta disertación, se demostró que uno de los elementos de la relación tributaria son las prestaciones pecuniarias o el objeto de la relación. Las deducciones

son minoraciones que influyen o repercuten sobre la prestación de la relación fiscal, toda vez que actúan sobre el cálculo del hecho que gravó impuestos. Si la igualdad implica un trato justo y equitativo no solo en la capacidad contributiva, sino en su marco relacional (Jaramillo,1999, p.116), el numeral séptimo citado, vulnera completamente la igualdad que debería existir respecto del del sujeto pasivo al momento de acceder a una deducción, más aún, si se trata de una medida extrafiscal del tributo. La intención del Estado es que el Ecuador apoye al deporte, hecho que no debería tener limitaciones. Si la relación jurídico-tributaria básicamente consiste en el nexo que existe entre el acreedor del tributo y el contribuyente, el principio jurídico de igualdad:

“(…) debe verse materializado al interior de dicho vínculo relacional entre la administración tributaria y los contribuyentes, lo cual supone que la igualdad debe manifestarse tanto en el nacimiento, la exigibilidad, **la determinación, la recaudación y el pago del tributo**, así como en los procesos de control, reclamación y resolución de los mismos”. (Monotu, 2004, p.294) (Énfasis agregado).

Si bien se pretende precautelar al fisco limitando prácticas desleales o de mala fe por parte de los sujetos privados, recordemos que el Servicio de Rentas Internas dispone de mecanismos como la determinación tributaria para verificar al abuso o no del derecho, para reconocer aquellos contribuyentes que pretendan eximirse de la tributación. Por lo tanto, el incentivo fiscal deportivo debería alinearse a los presupuestos doctrinarios y garantizar la igualdad de acceso a los contribuyentes a los incentivos que se promulguen, toda vez que nos encontramos frente a una casua de extra fiscalidad.

### **3.2.Respecto de la normativa expedida por el Ministerio del Deporte.**

El Ministerio del Deporte es un órgano adscrito al poder Ejecutivo, aquello implica que goza de ciertas atribuciones para emitir regulaciones o “(…) pronunciamientos respecto a materias o respuestas a solicitudes; es decir, concernientes a instrumentos jurídicos destinados a gozar de eficacia” (Puig, 1993, P.83). El poder Ejecutivo delega competencias que son parte de este a ministerios o secretarías, para facilitar el cumplimiento de políticas públicas, así conforme al Art. 154 de la Constitución de la República del Ecuador la cual

prevé “A las ministras y ministros de Estado, además de las atribuciones establecidas en la ley, les corresponde: 1. Ejercer la rectoría de las políticas públicas del área a su cargo y expedir los acuerdos y resoluciones administrativas que requiera su gestión. (...)”;

En este sentido Libardo Rodríguez afirma que:

(...) los actos realizados por las autoridades administrativas del Poder Ejecutivo distintos al presidente, deben cumplir dos condiciones de expedición que permitirán validez posterior, condiciones de forma y procedimiento; las primeras, relativas a las solemnidades que habiliten la correcta realización del acto; y, las segundas, en lo referente al cumplimiento de normativa superior que regule la forma de realización del acto normativo, donde se torna importante la metáfora de la pirámide de Kelsen. (2013, p.476)

Por lo tanto, el Ministerio del Deporte en el marco legal de su competencia<sup>16</sup> deportiva, para complementar la reglamentación promulgada por el Ejecutivo y actualizar los Acuerdo Ministeriales Nros. 0450 y 0555 emitidos por la Ex Secretaría del Deporte, con fecha 17 de noviembre del 2021 mediante Acuerdo Ministerial No.434 “Expedir la Norma para la Calificación de Prioridad, así como para la Emisión de la Certificación de Beneficiarios que pueden Acogerse a la Deducción del 150% Adicional para el Cálculo de la base Imponible del Impuesto a la Renta de los Gastos de Patrocinio, Promoción o Publicidad Realizados a Favor de Deportistas y Organizadores de Programas y/o Proyectos Deportivos” al cual se publicó en el Registro Oficial No. 398 de fecha 25 de noviembre del 2021.

El Acuerdo Ministerial señalado se divide en 6 títulos principales y dispone de un total de 53 artículos; sin embargo el acuerdo se caracteriza por dos partes esenciales, por un lado desde el Art. 1 al 42 el documento legal detalla el proceso de calificación de proyectos y programas deportivos y por otro lado, desde el Art. 43 al 55 el acuerdo determina la fase de certificación de los beneficiarios (personas jurídicas o naturales) que deducirán el 150% adicional para el cálculo de la base imponible.

---

<sup>16</sup> Artículo 65 del Código Orgánico Administrativo, dispone: “La competencia es la medida en la que la Constitución y la ley habilitan a un órgano para obrar y cumplir sus fines, en razón de la materia, el territorio, el tiempo y el grado.”

### **3.2.1. Proceso de calificación de prioridad de un programa o proyecto deportivo.**

El deporte requiere de una serie de actores para que pueda ser desarrollado adecuadamente. Un deportista deberá disponer de varios recursos dependiendo la actividad física que practique, para entrenar y competir. En ese sentido, el acuerdo diferencia al programa deportivo del proyecto deportivo, siendo el primero el “(...) conjunto de proyectos que poseen un objetivo en común”; y concibe al segundo como el “(...) conjunto de acciones que se planifican y ejecutan para alcanzar un objetivo determinado. Referente a los componentes principales de los programas o proyectos, el acuerdo determina que estos podrán abarcar lo siguiente según el Art.12:

- a) Componentes asociados a deportistas;
- b) Componentes asociados a servicios de educación y/o capacitación para el sector deportivo;
- c) Componentes de organización de eventos deportivos desarrollados en el Ecuador;
- d) Componentes de infraestructura y/o herramientas tecnológicas para el fomento, realización o seguimiento del deporte y la actividad física;
- e) Componentes de construcción de obra nueva, rehabilitación, readecuación y/o mantenimiento de infraestructura deportiva; y/o,
- f) Componentes de gastos administrativos.

Cada uno de los componentes que se especifiquen en el programa o proyecto deberán constar con rubros debidamente valorizados en función del mercado. Adicionalmente, el Ministerio del Deporte agrega intrínsecamente en el Art. 12 que los programas y proyectos podrán incluir componentes secundarios, siendo estos: los gastos administrativos y gastos por difusión. Los gastos administrativos son “servicios generales, los cuales de prescindir no afectarían el cumplimiento de los objetivos y metas planteados (...) actividades tales como traducciones, gastos notariales, pólizas de seguros, servicios profesionales u otros relacionados a la ejecución del programa y/o proyecto”<sup>17</sup>. El gasto por concepto de difusión de deportistas, programas o proyectos no se encuentra definido ni ejemplificado en el

---

<sup>17</sup> Art. 23 del Acuerdo Ministerial No.434 expedido por el Ministerio del Deporte.

acuerdo, sin embargo la difusión según la Real Academia Española se entiende como la acción y efecto de difundir, y difundir según la misma institución implica la propagación o divulgación de conocimientos, noticias, contenido, etc., al público en general (Española, 2020).

En razón de lo señalado, los programas y proyectos tiene la capacidad de ser atractivos a los patrocinadores, puesto que parte del proyecto incluirá rubros única y exclusivamente para dar a conocer a dicho programa o proyecto, siendo la única forma de comunicar aquello, la publicidad y marketing. A modo de ejemplo, el deporte denominado “hockey” empezó a incrementar su popularidad desde los 80’ hasta inicios de los 90’ y principalmente la temporada 1992-1993 logró superar el interés de la comunidad americana, respecto de uno de los principales deportes de la industria, el baloncesto. En 1993 la Liga Nacional de Hockey firmó contratos millonario con patrocinadores como Ford, Coca-Cola, Anheuser-Busch, Dodge, un convenio de teletransmisión regional con el canal Fox y la adhesión de un sponser esencial como Nike. Sin embargo, una disputa entre la Asociación de Jugadores de Hockey con la Liga Nacional de Hockey limitó el desarrollo de casi la mitad de temporada 1993-1994, los patrocinadores perdieron sumas millonarias de dinero invertido y el auge del deporte empezó a desacelerarse. Por ese motivo, en 1995 los directores de operaciones de la Liga Nacional de Hockey se reunieron para planear una nueva estrategia de comercialización del deporte (Teed, Delpy, & Johnson, 2009).

Tras una fase investigativa para comprender la audiencia fanática del hockey, los directores concluyeron que el hockey realmente no competía por audiencias de otros deportes, únicamente había sido un producto que no había sido comercializado lo suficiente, motivo por el cual acordaron como meta incrementar la base de aficionados del hockey, mediante la transmisión nacional de la liga, así como la experimentación del deporte por parte del público principalmente en adolescentes y jóvenes (Rangan, 1995). A finales de la década de los 90’ el hockey se categorizó como uno de principales deportes norteamericanos, toda vez que hubieron acertadas estrategias comerciales de difusión del deporte. El mismo caso es aplicable al Ecuador, cualquier deporte o deportista con adecuadas estrategias de comunicación “(...) puede incrementar la base de aficionados de una manera fenomenal, creando valor para los socios comercializadores, a los [organismos deportivos] y principalmente a los jugadores [deportistas]” (Rangan, 1995, p.1). Resulta esencial la posibilidad de que los programas o proyectos deportivos incluyan rubros para el desarrollo

del deporte en el aspecto comunicacional, toda vez que los patrocinadores invertirán mayores recursos en el deporte si este representa mayores beneficios no solo tributarios, sino también marcarios<sup>18</sup>.

Ahora bien, respecto de los componentes a) y b) del Art. 12 asociados a deportistas y estudios, el acuerdo manifiesta en el Art. 13 que estos implicarán: preparación y participación de deportistas<sup>19</sup>, premiación de deportistas por logros deportivos y obtención de metas, implementación deportiva especializada por deporte, ingresos (gastos personales o familiares) a favor de deportistas hasta un máximo del 30% del valor total del proyecto deportivo, así como gastos enfocados a servicios de educación en todos los niveles, cabe resaltar que este último rubro aplica a entrenadores, dirigentes, árbitros y en general profesionales del deporte. Respecto del componente c) como son programas o proyectos que tengan el objetivo de organizar eventos deportivos, según el Art. 18 se podrán contemplar todo tipo de gasto en favor de la realización del evento como son indumentaria, servicios profesionales, logística, pólizas de seguro, traducciones, incluso hasta herramientas tecnológicas empleadas para el desarrollo y difusión del evento.

El componente d) resulta interesante, los programas o proyectos que tengan por objeto el desarrollo de infraestructura y/o herramientas tecnológicas para el fomento, realización o seguimiento del deporte y la actividad física podrán ser calificados por el Ministerio del Deporte. ¿Qué implica estos programas y proyectos? El acuerdo lo define en el Art. 20 como “(...) elementos de tecnología físicos o materiales tangibles de un sistema informático, conjunto de programas, aplicaciones o sistemas informáticos que permitan procesar o automatizar tareas” que fomenten, realicen o den seguimiento al deporte o actividad física. Las plataformas de *streaming*<sup>20</sup> han tenido un crecimiento anual del 21.26% en visualizaciones, desde el 2018 hasta el 2021 (Expansion, 2021). Actualmente canales en

---

<sup>18</sup> La marca es “una garantía para el consumidor y el fabricante; para el consumidor, que se asegura que le entreguen el producto que él quiere comprar; para el fabricante que encuentra así un medio de distinguirse de sus competidores” Según el autor anteriormente citado, la marca otorga a un producto o servicio “individualidad; ella permite reconcer entre miles de otras análogas o parecidas (...) más es estimada la mercadería, más precio tiene la marca. Ella deviene, a veces, una propiedad considerable” (Pouillet, 1912)

<sup>19</sup> La preparación implica concentrados o campamentos de entrenamiento, competencias, equipo técnico, controles de dopaje, indumentaria deportiva, gastos de viaje servicios de alquiler para la preparación y cualquier otro rubro enfocado a la preparación y participación.

<sup>20</sup> El concepto de streaming se refiere a cualquier contenido de medios, ya sea en vivo o grabado, que se puede disfrutar en computadoras y aparatos móviles a través de Internet y en tiempo real. Los podcasts, webcasts, las películas, los programas de TV y los videos musicales son tipos comunes de contenido de streaming. (Verizon, s.f.)

Youtube o aplicaciones como Twitch son medios de comunicación alternativos, que brindan facilidad a públicos objetivos con intereses en actividades culturales no tan populares, de visualizar dicha actividad. Por lo tanto, el Ministerio del Deporte en atención a las nuevas tecnologías, apuesta porque el deporte en el Ecuador pueda capitalizar nuevas audiencias y desarrollarse en otros medios que no sean únicamente canales de televisión, incluso el impulso a la actividad física, implica que la sociedad se vuelva más deportiva.

El componente e) según el Art. 21 del acuerdo atiende a la construcción de obra nueva, rehabilitación, readecuación o mantenimiento de infraestructura deportiva. Para los programas o proyectos que pretendan impactar en el ámbito constructivo o de mantenimiento se prevén los costos directos y costos indirectos. Los costos directos son aquellos gastos que están directamente relacionados con la obra como son equipos, herramientas, maquinarias, mano de obra, materiales o transporte en general; y costos indirectos son aquellas contribuciones adicionales que, si bien son necesarias para la obra no necesariamente se pueden fijar la cantidad en forma directa como pueden ser gastos de permisos, estudios de campo, etc. Por último el Art. 23 del acuerdo prevé una tabla para el cálculo de los gastos administrativos:

<b>MONTO DEL PROGRAMA Y/O PROYECTO DEPORTIVO</b>	<b>PORCENTAJE MÁXIMO AUTORIZADO</b>
Proyectos valorados hasta USD 100.000,00	20%
Proyectos valorados desde USD 100.001,00 hasta USD 250.000,00	15%
Proyectos valorados desde USD 250.001,00 hasta USD 500.000,00	12%
Proyectos valorados desde USD 500.001,00 hasta USD 1.000.000,00	10%
Proyectos valorados desde USD 1.000.001,00 en adelante	7.5%

Los componentes de los programas y proyectos permiten el cumplimiento de las normativas superiores siendo estas el Reglamento y Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria, toda vez que se prevé apoyar en cada uno de los ámbitos esenciales del deporte, desde el aspecto formativo, entrenamiento, competitivo y hasta difusorio de la actividad física.

Ahora bien, respecto de quienes tienen la capacidad de presentar programas o proyectos, el Art. 25 del acuerdo prevé que serán los siguientes:

- a) Deportistas federados y no federados;
- b) Personas naturales no pertenecientes al Sistema Deportivo Nacional;
- c) Representantes legales de organismos que conforman el Sistema Deportivo Nacional; y,
- d) Representantes legales de personas jurídicas no pertenecientes al Sistema Deportivo Nacional.

Es decir, cualquier persona ecuatoriana que tenga capacidad, podrá presentar ante el Ministerio del Deporte programas o proyectos deportivos. En el caso de deportistas sean estos federados o no, se deberá adjuntar el currículum deportivo justificado documentadamente, así como certificaciones que acrediten la trayectoria deportiva; así mismo en el caso de solicitudes para la remodelación o construcción se deberá adjuntar:

- a) Formulación del programa y/o proyecto;
- b) Título de propiedad o carta de autorización del propietario del inmueble en el cual se implantará la obra;
- c) Memoria técnica arquitectónica;
- d) Planos arquitectónicos o el que correspondase según el objeto del programa y/o proyecto con la firma de responsabilidad del/la profesional responsable del diseño;
- e) Presupuesto que contenga el detalle por rubro, suscrito por el/la profesional de la rama;
- f) Cronograma valorado de la obra, suscrito por el/la profesional de la rama; y,
- g) Respaldos digitales del proyecto.

Una vez que un programa o proyecto se encuentre debidamente analizado y planificado por cualquier persona física o jurídica, la solicitud de este se podrá ser ingresada en el Ministerio desde el primero de enero hasta el 15 de diciembre, del año en que se ejecutará o iniciará a ejecutar el programa o proyecto, se debe tomar en cuenta que el plazo máximo de ejecución de los programas o proyectos es de 4 años. La tramitación según el Art. 33 del acuerdo afirma que será en su totalidad electrónico y el término de ejecución del

proceso será de treinta (30) días contados desde la fecha de presentación de la solicitud o desde la subsanación de observaciones. El mecanismo de ingreso de la solicitud será por medio de un aplicativo web denominado “Incentivo Tributario Para el Deporte”, según el Art. 35 “El aplicativo informático otorgará permisos de acceso a los solicitantes para el monitoreo y seguimiento del trámite, habilitando para el efecto las opciones necesarias en cada fase”. Así mismo el Art. 39 del acuerdo señala que la vigencia de la calificación otorgada por el Ministerio del Deporte se ajustará al plazo de ejecución del referido programa o proyecto.

Por último, dentro del Minsiterio del Deporte se creó el “Comité de Calificación y Certificación Para Acceder al Incentivo Tributario” el cual estará conformado por los siguientes miembros conforme el Art. 3:

1. Ministro/a del Deporte o su delegado/a, quien lo presidirá;
2. Subsecretario/a de Deporte de Alto Rendimiento;
3. Subsecretario/a de Desarrollo de la Actividad Fisca;
4. Coordinador/a de Administración e Infraestructura Deportiva;
5. Coordinador/a General de Planificación Estratégica; y,
6. Coordinador/a General Administrativo Financiero.

Entre las principales atribuciones del comité se encuentran: declarar la prioridad de sectores y niveles deportivos, calificar o negar la calificación de programas o proyectos deportivos, renovar la calificación de programas o proyectos deportivos, certificar beneficiarios del incentivo tributario y mantener el catastro de programas o proyectos calificados. El quorum necesario para la instalación del comité será de al menos 4 miembros y cada uno de los miembros dispone de un voto, que en caso de existir empate de votos para resolver sobre un programa o proyecto, el presidente del comité dispondrá de un voto dirimente. El comité podrá sesionar de manera ordinaria y extraordinaria. Las sesiones ordinarias serán realizadas una vez al mes y las extraordinarias será convocadas a petición de cualquier miembro del comité y se tratarán únicamente casos puntuales y específicos generados por casos de urgencia o necesidad especial.

### 3.2.2. Fase de certificación de beneficiarios que acceden a la deducción adicional, del cálculo de la base imponible.

Una vez que se ha dado cumplimiento a todos los pasos para cargar un programa o proyecto deportivo en el sistema web del Ministerio del Deporte y este ha sido debidamente calificado por la Comité de Calificación, según el Art. 43 del acuerdo:

“los/las solicitantes podrán requerir al Comité la emisión de la certificación a favor de los beneficiarios de la deducción del 150% adicional para el cálculo de la base imponible del impuesto a la renta, entendiéndose por tales a quienes hubiesen efectuado gastos por concepto de promoción, publicidad y/o patrocinio a favor de deportistas u organizadores de programas y/o proyectos deportivos”.

Esta certificación básicamente consiste en un documento que declara la veracidad de las aportaciones realizadas por un patrocinador a favor de un programa o proyecto de deporte prioritario, por el cual el patrocinador sea beneficiario de la doble deducibilidad tributaria. El Reglamento a la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria señala textualmente en el numeral primero del Art. 13, que para acceder a la deducción adicional “**El beneficiario de la deducibilidad debe contar**, en los casos que el ente rector del deporte defina mediante la respectiva normativa sectorial, **con una certificación de dicho Ministerio (...)**”. Si analizamos la norma, esta aparentemente especifica que es obligatorio contar con la certificación para beneficiarse del incentivo fiscal, únicamente el reglamento enmarca que, en ciertos casos el Ministerio del Deporte dispondrá la emisión de dicha certificación. Ahora bien, el Art. 43 citado anteriormente del Acuerdo, prevé la palabra “podrán” con relación a la obtención de dicha certificación, aquello implicaría que no es obligación de los solicitantes de los programas o proyectos requerir una certificación por cada patrocinio. Sin embargo, cualquier compañía o persona natural si desea cumplir con el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario interno y garantizar que sus patrocinios en valores, bienes o servicios transferidos a favor de programas o proyectos deportivos sean doblemente deducibles, deberán disponer de la certificación y así tener una especie de respaldo al momento de declarar el impuesto a la renta.

En este contexto se plantea la siguiente pregunta. ¿Esta certificación tiene validez frente al Servicio de Rentas Internas? El Art. 65 del Código Orgánico Administrativo,

dispone que: “La competencia es la medida en la que la Constitución y la ley habilitan a un órgano para obrar y cumplir sus fines, en razón de la materia, el territorio, el tiempo y el grado”. De esta manera, el Art. 7 del Código Tributario prevé que:

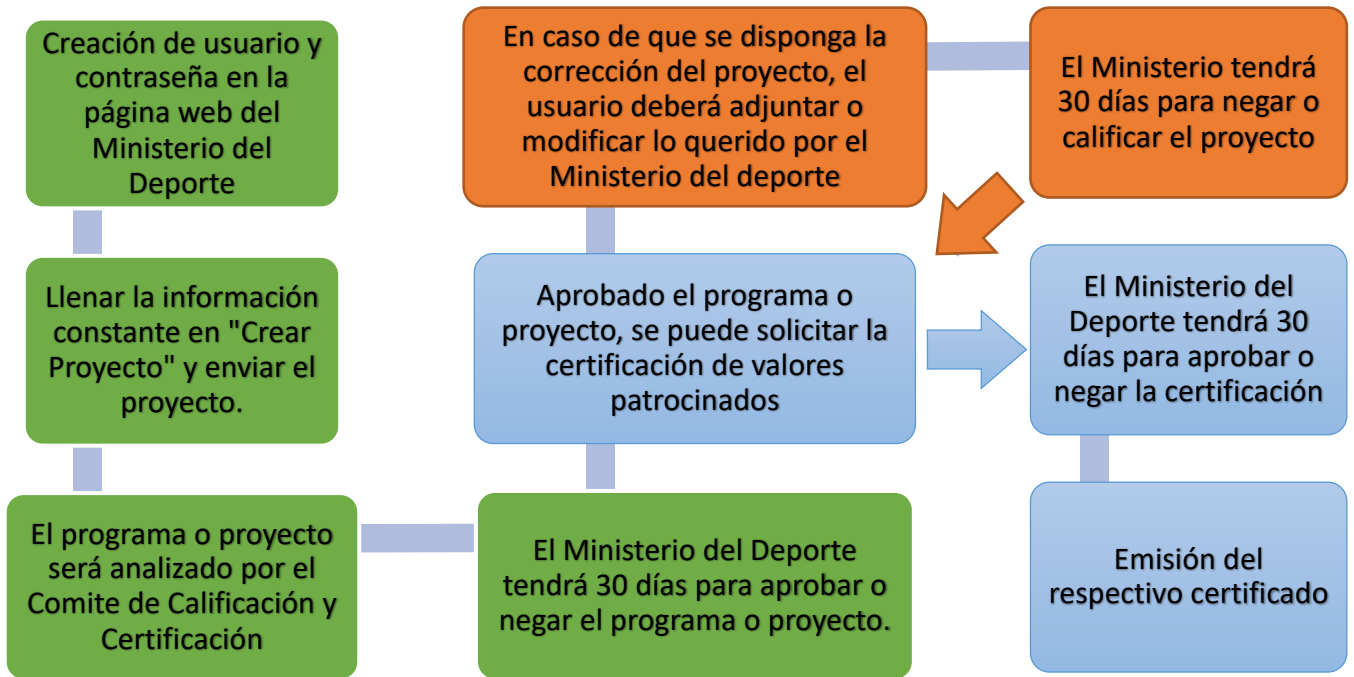
Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, **dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.** (Énfasis agregado)

Por lo tanto, si el primer requisito del Art. 99 del Código Orgánico Administrativo es que todo acto administrativo deberá ser dictado en función de su competencia, en el presente caso el Ministerio del Deporte no dispone de la competencia fiscal para emitir un documento que certifique la doble deducibilidad de los patrocinadores que han contribuido al desarrollo del deporte. Inclusive, el Art. 87 del Código Tributario prevé que “La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, **de la base imponible** y la cuantía de un tributo” (Énfasis agregado). Es decir, aún en el supuesto que el Ministerio del Deporte emita dichas certificaciones, el Servicio de Rentas Internas como órgano administrador recaudatorio, tiene plena potestad de iniciar un proceso de determinación a cualquier contribuyente y verificar de manera fehaciente la base imponible a la que está sujeto el pago del impuesto a la renta.

En conclusión, la certificación será una especie de deber y dependerá del acuerdo entre los patrocinantes y patrocinados el requerimiento de dicho documento. Toda vez que, la certificación tiene un grado de validez relativo frente al Servicio de Rentas Internas y quizás mayor utilidad ante el Ministerio del Deporte para registrar de manera detallada los valores aportados al deporte, no obstante, las compañías no pueden dejar de cumplir con las obligaciones tributarias, ni deberes formales constantes en el Código Tributario y asumir que, por el simple hecho de contar con una certificación de patrocinio que es un requisito aparentemente legal, el órgano fiscal será exento de verificar con todas sus potestades la

transferencia de dichos valores y el cumplimiento no solo del acuerdo, sino de reglamentos y leyes fiscales.

### 3.3. Cuadro descriptivo del ingreso de solicitudes y certificaciones de programas y proyectos deportivos prioritarios.



## 4. Capítulo IV: Derecho Comparado

Ecuador para la redacción del incentivo fiscal a favor del deporte, tomó como ejemplo a tres países.

“España con sus proyectos de mecenazgos (4.1.); Perú con sus iniciativas de brindar incentivos no necesariamente tributarios a personas que apoyan al deporte (4.2.); y Colombia porque tiene herramientas similares a la del incentivo a favor del deporte (4.3.)”. (Palacios A. S., 2021)

Por lo tanto, el derecho comparado que se analizará en la presente disertación será acorde a los países que influenciaron nuestra Asamblea Constituyente, para promulgar el actual incentivo fiscal a favor del deporte.

### 4.1. España

El caso español resulta muy interesante en la promoción de patrocinar el deporte. Se han manifestado algunos aspectos que tienen relación con nuestro incentivo fiscal. No obstante, llevan mucho más tiempo desarrollando normativa y reglamentos que se acoplen a las diversas formas de patrocinio siendo estos: la sponsorización, el mecenazgo y el convenio de colaboración empresarial.

La esponsorización cabe señalar que es un contrato plenamente oneroso, e implica “(...) la financiación de actividades de interés social a través de una técnica publicitaria con características propias, en la que el medio utilizado tiene una importante influencia social” (Lestón, 2015, p.61). A diferencia de nuestro sistema legal que prevé el patrocinio como un mecanismo indirecto de contraprestaciones publicitarias entre el patrocinado y el patrocinante; en España la esponsorización es un contrato que tiene por objeto el marketing deportivo. En España, ciertos lugares son denominados como Comunidades Autónomas y dispone de un régimen fiscal autónomo. En el Comunidad Autonoma de Navarra, la Ley Foral 20/2011 de 28 de diciembre, modifica una serie de tributos y medidas, proponiendo la posibilidad de ciertas deducciones en el caso de celebrarse contratos de *sponsoring*.

“Se establece una deducción en la cuota del Impuesto de Sobre Sociedades – de un 30 por 100 como mínimo y de un 40 po 100 como máximo – por las cantidades satisfechas por las empresas por contratos de patrocinio publicitario con

entidades que realicen actividades deportivas declaradas de interés social. Estas deducciones son compatibles con el descuento como gasto fiscal de las cantidades invertidas en los citados contratos.”

Existe beneficios para la cuota de impuesto de sociedades (impuesto a la renta), así como la posibilidad de atribuir el valor del contrato como gasto fiscal, por lo tanto los beneficios son similares a los del Ecuador. Cabe resaltar que la sponsorización únicamente puede brindarse a entidades que realicen actividades deportivas de interés social, para ello se publicó el Decreto Foral 356/2011 de 13 de noviembre el cual como actividades sujetas a sponsorización: a) pruebas o competencias internacionales; b) pruebas o competencias nacionales; c) pruebas o competencias en Navarra; y d) actividades organizadas por el Instituto Navarra de Deporte. Solo en el País Vasco existe la posibilidad de sponsorización con doble beneficio fiscal, en el resto del país no se aplica este incentivo tributario.

Ahora bien, según Casanellas el mecenazgo se caracteriza por tres supuestos, parte de una iniciativa privada, que permite la satisfacción del interés general y otorga beneficios fiscales (Chuecos, 2016, p.36). A raíz de la promulgación de la Ley 30/1994 las mecenazgos entraron en auge, al permitir que los aportes por concepto de mecenazgo sean deducibles con ciertas limitaciones respecto de los beneficiarios, en concreto se trata de donaciones a favor de entidades sin fines de lucro (Chuecos, 2016, p.45). En el ámbito tributario, el mecenazgo permite un gasto deducible con el límite “(...) del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que en ningún caso la aplicación de este último porcentaje pudiese determinar una base imponible negativa” (Lestón, 2015, p.137).

Sin embargo desde la entrada en vigencia de Ley 49/2002 se crea la denominada figura de “los convenios de colaboración empresarial” en actividades de interés general. “Por consiguiente, mediante estos convenios se crea una modalidad intermedia entre donaciones puras y simples, caracterizadas por su carácter plenamente desinteresando (mecenazgo) y cierto rédito publicitario, sin que este sea el objeto del contrato, permitiendo que sean gastos deducibles del Impuesto de Sociedades” (García A. M., 2008, p.118). El convenio de colaboración no son aportaciones ni donaciones, “(...) sino importes directamente destinados por la empresa a financiar y organizar determinadas actividades o eventos de trascendencia para toda la colectividad” (García A. M., 2008, p.119). Según el Art. 25.2 de la Ley 49/2002

los gastos por concepto de convenio de colaboración empresarial serán deducibles sin limitaciones.

Resulta muy interesante las formas de distribución del concepto de patrocinar en España. Se puede evidenciar la fortaleza del régimen civil que prevalece en dicho país, toda vez que los objetos de cada uno de los tres tipos de patrocinios, así como la forma de aportación es distinta, con la finalidad de prever distintos mecanismos a las entidades privadas al momento de apoyar al deporte español. A modo de conclusión resulta muy interesante lo expresado por Antonio Millán:

“(…) en aras de los principios de legalidad y seguridad jurídica, con independencia de la naturaleza jurídica del proveedor del recurso al deporte, consideramos oportuno incidir en la distinción de los mecanismos de patrocinio deportivo, desde la concreción del comportamiento exigible al patrocinado, beneficiario, entidad beneficiaria del mecenazgo o subvencionado, **en la medida en la que la onerosidad únicamente está presente en la sponsorización, mientras que las restantes opciones referidas carecen de esta importante característica, lo que significa que aquello que se le exija al destinatario de la ayuda no podrá llegar a alcanzar la connotación de una contraprestación publicitaria**”. (Garrido, 2015, P.291)

## 4.2. Perú

En el caso del Perú el 25 de marzo del 2015 se aprobó la “Ley de Mecenazgo Deportivo”, ley que pretende que personas naturales o jurídicas apoyen a los distintos actores deportivos y reciban ciertos beneficios fiscales. Ahora bien, la legislación peruana divide las mecenazgos del patrocinio. Por mecenazgos según la normativa del país vecino se entiende “(…) toda donación de bienes, servicios o dinero que realicen personas de derecho privado a favor de actividades deportivas (…)”; y define al patrocinio como “(…) aportes en bienes, servicios o dinero para el financiamiento de las actividades relacionadas al deporte y siempre que dicha actividad deportiva tenga el derecho de difundir su condición de patrocinadores, mediante publicidad, según acuerdo entre las partes”.

El incentivo que se planteó y promulgó recae en dos tipos distintos:

- a. La deducción como gasto de las donaciones o aportes efectuados por los mecenazgos o patrocinadores deportivos hasta el 10% de la renta neta de tercera

categoría y hasta el 10% de la renta neta de trabajo y renta de fuente extranjera.

- b. La exoneración del Impuesto General a las Ventas a la importación de bienes destinados a las actividades deportivas constantes en el Art. 5 de la presente Ley efectuada por los mecenas o patrocinadores deportivos a favor de los beneficiarios deportivos.

El caso peruano resulta un poco más complejo, toda vez que los beneficiarios deportivos deben cargar la documentación al denominado “Sistema de Catastro Deportivo”, sin embargo uno de los documentos previos que debe adjuntar el solicitante es “la carta de compromiso del mecenas o patrocinador” en el cual se compromete a donar o patrocinar con dichos valores. Varias entidades deportivas han reaccionado de manera negativa a este requisito previo, puesto que dificulta el proceso de negociación con el sector empresarial. Así mismo, hay un comité calificador de la petición y aprobación de la carta de intención. Cabe señalar que en el Perú tampoco se permite donaciones o aportaciones por parte de patrocinadores o donadores a favor de beneficiarios deportivos que tengan ciertos grados de parentesco.

### **4.3. Colombia**

En Colombia se publicó la Ley 181, del 18 de enero de 1995 Ley sobre el Fomento del Deporte y la Recreación el Aprovechamiento del Tiempo Libre y la Educación Física, de igual manera se creó el Sistema Nacional del Deporte, que dispone que el Instituto Colombiano del Deporte contará dentro de su presupuesto con donaciones para el deporte, siendo deducibles de la renta líquida. En ese caso la ley prevé que parte del financiamiento de las arcas deportivas, se contribuirán por medio de donaciones. Ahora según el Art. 75 de la ley señalada, estas donaciones serán sujetas a deducción para el cálculo de la base imponible de la renta líquida.

El Art. 76 de la Ley sobre el Fomento del Deporte y la Recreación el Aprovechamiento del Tiempo Libre y la Educación Física prevé que:

"Los contribuyentes que hagan donaciones a organismos deportivos y recreativos o culturales debidamente reconocidos que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, tienen derecho a deducir de la renta, el 125% del valor de las donaciones efectuadas durante el año o período gravable

La aplicación de la norma consiste en un 100% de deducibilidad como gasto y un 25% adicional del valor total equivalente de la donación, para el cálculo de la base imponible; siendo el mismo beneficio que existía en el Ecuador, toda vez que ahora es del 150% adicional. En el caso colombiano la ley no distingue las donaciones del patrocinio y únicamente permite que dichas donaciones se realicen a favor de entidades sin ánimos de lucro. Colombia prevé de una “certificación de donación” en la cual deberá constar la firma de cumplimiento por parte del donante, de haber recibido los valores acordados por concepto de donación.

## **5. Capítulo V:**

### **5.1. Conclusiones**

Del presente trabajo se concluye que el derecho deportivo es una rama del derecho autónoma, toda vez que esta requiere de un tratamiento y conocimiento especial. Es así que, en el Ecuador actualmente el derecho deportivo se fundamenta en el derecho al deporte que todo ciudadano tiene.

Los incentivos fiscales son medidas establecidas por el Estado, las cuales tienen la finalidad de incentivar el estímulo o desarrollo de actividades económicas, sociales o ambientales dentro del marco legal del tributo, contribuyéndose al progreso en general de una comunidad. Actualmente quienes patrocinen proyectos deportivos debidamente calificados por el Ministerio del Deporte, podrán beneficiarse de la doble deducción para el cálculo de la base imponible.

El actual incentivo tributario a favor del deporte dentro de su primer año no ha sido eficiente, toda vez que ha implicado una mayor inversión de recursos estatales, sin que exista una debida retribución económica en el ámbito deportivo. Las principales causas de su falta de eficiencia son: 1) normativa confusa; 2) complejidad del proceso de calificación de proyectos deportivos; y 3) el incentivo tributario no es atractivo al sector empresarial.

El patrocinio deportivo conforme el incentivo tributario reduce la posibilidad de profesionalizar el deporte en el Ecuador, puesto que los contratos de patrocinio que se celebren entre empresas privadas y deportistas que tengan por objeto prestaciones publicitarias, podrán ser declarados nulos relativamente al no estar permitidos completamente en el Ecuador.

Los legisladores pretenden con el incentivo tributario que las personas financien el deporte, y se ha demostrado que los iniciales y principales patrocinadores de los deportistas son sus familiares. Estos últimos en atención a los principios tributarios y al respeto de nuestra Carta Fundamental deberían poder acceder a los mismos beneficios fiscales que cualquier otro patrocinador y garantizarse el derecho a la igualdad tributaria.

La Acuerdo Ministerial No.434 emitido en noviembre del 2021 por el Ministro del Deporte, que tiene por objeto determinar los lineamientos administrativos del incentivo tributario y los distintos procesos de calificación, simplifica drásticamente el proceso que prevaleció en el 2021.

El Ecuador si bien no es pionera en el establecimiento de incentivos fiscales a favor del deporte, actualmente tiene una herramienta que no se limita únicamente a federaciones o fundaciones, sino que puede aplicarse para deportistas, eventos, servicios de educación, construcción, etc. lo que la vuelve más atractiva que los países vecinos, a la hora desarrollarse proyectos deportivos. El incentivo fiscal es la puerta a una nueva cultura de patrocinio a favor del deporte.

## **5.2. Recomendaciones**

En atención al potencial deportivo del Ecuador y a la posibilidad de brindarle más recursos a nuestros atletas, se recomienda que el gobierno simplifique en mayor medida la aplicación de proyectos deportivos para su calificación y que atletas que formen parte del grupo de “Alto Rendimiento del Ecuador” puedan recibir los aportes en todo momento sin necesidad de calificar su proyecto como tal, así garantizarían mayores recursos a favor de deportistas que ya han sido reconocidos por el propio Estado como potenciales medallistas olímpicos, toda vez que se facilita el desarrollo de acuerdos entre patrocinadores y patrocinados.

Modificar el actual Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, en atención al objeto de los contratos de patrocinio. Es vital que la cultura del patrocinio deportivo crezca en el Ecuador y que los proyectos deportivos impliquen contraprestaciones en forma de pauta o publicidad, de esta manera el incentivo resultaría más atractivo, toda vez que el deporte sería una herramienta para incrementar o manter los ingresos de una compañía y se promovería el profesionalismo de la industria deportiva.

## Bibliografía

- Alvarado, L. (2011). Principio de Reserva Legal en Materia Tributaria. *Revista Jurídica Universidad Católica Santiago de Guayaquil*, 79-120.
- Alvarez Gonzalez, L., & Pedreira Menendez, J. (2005). *Análisis Empírico del Patrocinio y Mecenazgo Deportivo: Motivaciones Económicas y Fiscales*. Madrid: Marcial Pons.
- Álvarez, L., & Otros. (2008). *Deporte y Fiscalidad*. Sevilla: Junta de Andalucía.
- Aramayo, M. S. (1997). *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Arteaga, J. R., Plazas Vega, M., & Amatucci, A. (2019). *De Aristóteles a Santo Tomás Ideas Políticas y Jurídicas Proyección en el Derecho Tributario*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Bartoll, Ó. C. (2009). Origen, Evolución y Actualidad del Hecho Deportivo. *EMASF*, 21-34.
- Bossio, M. A. (2006). Política Deportiva: Factores Reales del Sistema Deportivo. *Liberabit*, 34-49.
- (CEPAL), L. C., & Internacional, O. (2019). *Los Incentivos Fiscales a las Empresas en América Latina y el Caribe*. Naciones Unidas.
- Cassagne, J. C. (2008). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: AbeledoPerrot.
- Chuecos, M. C. (2016). Nuevos Marcos de Apoyo Fiscal al Mecenazgo en España: Perspectiva Estatal y Autónoma. *Revista Catalana de Dret Públic*, 43-66.
- Circuito, T. C. (29 de Abril de 1992). Seminario Judicial de la Federación Part: X-Julio. *Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito; CDMX*, pág. 382.
- Clerc, C. (2012). Derecho del Deporte o Derecho Deportivo. *Doctrina*, 17-34.
- Cómez, G. C., & Hernández, J. V. (2015). Propuesta para el Análisis de la Política Fiscal. *Revisat de Derecho Universidad Centroamericana*, 119-138.
- Consejería de Turismo, C. y. (2008). *Deporte y Fiscalidad*. Andalucía: Signatura Ediciones de Andalucía, S.L.

- Córdova, M. (2018). *Este contenido ha sido publicado originalmente por Diario EL COMERCIO en la siguiente dirección: <https://www.elcomercio.com/deportes/deporte-recursos-directos-ministerio-ecuador.html>. Si está pensando en hacer uso del mismo, por favor, cite la fuente y .* Quito: El Comercio.
- Deporte, M. d. (26 de 11 de 2021). *Incentivo Tributario*. Obtenido de Ministerio del Deporte: <https://servicios.deporte.gob.ec/incentivoTributario/>
- Diez Picazo , & Ponce de Leon, L. (1994). El Contrato de Esponsorización. *Anuario de Derecho Civil*, 5-15.
- Domingo, E. V. (1998). *El Contrato de Esponsorización*. Madrid: Civitas.
- Dromi, J. R. (1987). *Manual de Derecho Administrativo, Tomo I*. Buenos Aires: Atrea.
- Dworkin, R. (2010). *Igualdad, democracia y Constitución: Nosotros, el Pueblo, en los Tribunales"*. Madrid: Trota.
- Economist, T. (11 de Octubre de 2016). *The Economist*. Obtenido de Industria Deportiva Mueve 195,000 MDD: <https://www.eleconomista.com.mx/deportes/Industria-deportiva-mueve-195000-mdd-20161011-0069.html>
- Ecuador es uno de los Paises de la Región con más Tramitología Estatal. (2018). *La Hora*.
- Einaudi, L. (1962). *Principios de Hacienda Pública*. Madrid: Aguilar.
- Enterría, E. G. (2008). *Curso Derecho Administrativo*. Navarra: Aranzadi.
- Española, R. A. (2020). *Difundir*. Obtenido de Real Academia Española: <https://dle.rae.es/difundir>
- Espinosa, M. G. (2015). *Influencia del sistema burocrático en la satisfacción del personal de Ventanilla del Servicio de Rentas Internas, Quito - Ecuador*. Quito: Repositorio de Título de Pregrado de la Universidad Central del Ecuador.
- Espinosa, N. R. (2017). Arbitraje Deportivo: La Experiencia del Tribunal Arbitral Du Spoort. *Themis 71 Revista de Derecho*, 33-46.
- Expansion. (8 de octubre de 2021). *El Streaming Deportivo: mucha oferta, pero con barreras para crecer*. Obtenido de Expansion:

<https://expansion.mx/empresas/2021/10/08/streaming-deportivo-mucha-oferta-barreras-para-crecer>

- Fedesarrollo, C. d. (1999). *Tributación en Colombia*. Bogotá: Tercer Mundo.
- Feldstein, M. S. (2008). Effects of Taxes on Economic Behavior. *National Bureau of Economic Research Harvard*.
- Fernández, G. O., & Acosta, E. O. (2016). *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*. Bogotá: Temis.
- Ferrand, A., Camps, A., & Torrigiani, L. (2007). *La Gestión del Sponsoring Deportivo*. Barcelona: Paidotribo.
- Ferrer, J. (2000). *Las Normas de Competencia. Un Aspecto de la Dinámica Jurídica*. Madrid: B.O.E. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Foster, K. (2019). Global Sports Law Revisted. *Entertainment and Sports Law Journal*, 2-14.
- Galarza, C. M. (2011). El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008. *Foro Revista de Derecho*, 43-69.
- Galindo, N. G. (2011). *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Quito: Editorial Jurídica del Ecuador.
- García, A. M. (2008). *Fiscalidad del Deporte*. Madrid: J.M. Bosch Editor.
- García, M. L. (2002). *Régimen Tributario de la Esponsorización y del Mecenazgo Deportivo*. Málaga: Gestión 2000.
- Gardiner, S. (2012). *Sport Law*. New York: Routledge.
- Garrido, A. M. (2015). *Cuestiones Actuales del Derecho del Deporte*. Madrid: REUS.
- Giampetro, G. B. (1976). *Incentivos Tributarios para el Desarrollo*. Buenos Aires: Ediciones: Depalma.
- Giannini, A. D. (1957). *Instituciones del Derecho Tributario*. Madrid: Derecho Financiero.
- Giannini, A. D. (1957). *Tratado de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

- Gil, Á. L. (1987). *Aspectos Básicos del Ordenamiento Jurídico Deportivo*. Zaragoza: Diputación General de Aragón.
- Gómez, R. J., & Clavijo, A. S. (2009). La Política Fiscal Como Instrumento Para el Fomento del Deporte: Análisis Crítico y Alternativas. *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, 241-252.
- Guerrero, J. I. (2006). *La Exoneración Tributaria (Tesis de Maestría)*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Gutiérrez, C. R. (2003). Las Funciones Extrafiscales del Tributo a Propósito de la Tributación Medioambiental en el Ordenamiento Jurídico Colombiano. *Foro*, 159-201.
- Guzmán, D. A. (1982). *Los Incentivos Tributarios en la Legislación Ecuatoriana*. Quito: IUS.
- Hansen, A. (1943). Fiscal Policy and Business Cycles. *The Canadian Journal of Economics and Political Science (Traducción Español)*, 77-82.
- Internas, S. d. (2021). *Manual de Gasto Tributario*. Ecuador: Departamento de Estudios Fiscales.
- Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Jaramillo, J. V. (1999). El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano. *Revista de la Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador*, 111-125.
- Javaloyes Sanchis, V. (2010). Régimen Jurídico de los Intermediarios en el Ámbito del Deporte Español. *Revista Española de Derecho dEPORTIVO*, 25-59.
- John Weistart, C. L. (1979). The Law of Sports. *Duke Law Journal*, 1215-1228.
- Jones, C. C. (2011). Nulidad e Inexistencia de los Actos Jurídicos en el Derecho Ecuatoriano (II). *Ius Humani*, 85.
- Kohler, E. (2000). *Diccionario para Contadores*. Ciudad de México: Editorial Hispano-América.
- Larco, J. M. (15 de 10 de 2021). La Postura de la Empresa Privada, Respecto del Incentivo Tributario. (F. D. Peña, Entrevistador)

- Larrea, F. (15 de Febrero de 2020). Empresas Privadas Tendrán Incentivos Tributarios si Apoyan al Deporte. *Primicias*, pág. 2.
- Law Business Reserch Ltd. (2017). *The Sports Law Review*. Londres: The Law Reviews.
- Lestón, J. L. (2015). *La Fiscalidad del Patrocinio Deportivo*. Madrid : Reus.
- Lindblom, C. (1991). *El Proceso de Elaboración de Políticas Públicas*. Madrid: Ministerio Para las Administraciones Públicas.
- Luis, T. G. (1995). *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*. Valladolid: Lex Nova.
- Machuca, R. C. (2015). Nulidad e Invalidez en el Código Civil de Bello, en Especial en Cuanto a su Forma de Operar. *Revista de Derecho*, 31-49.
- Menudo, F. L. (1993). Patrocinio deportivo: implicaciones jurídico-públicas. *Revista Española de Derecho Deportivo*, 1-44.
- Molinares, C. V. (2011). Los Presupuestos: Sus Objetivos e Importancia. *Revista de Cultura Unilibre*, 73-84.
- Monotu, E. M. (2004). Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. En J. V. Troya, *Derecho Tributario Material* (pág. 294). San Luis de Potosi: Universidad Autónoma de San Luis de Potosi.
- Mosquera, J. (2020). *Federaciones unidas en "un solo puño" por falta de recursos económicos*. Cuenca: El Mercurio.
- Muñío, C. M. (2013). Evaluación del Constructo "Apoyo Parental" en Jóvenes Deportistas de Competición. *Prisma Social*, 2019-224.
- Muñoz, M. d. (2021). Lanzamiento del Nuevo Aplicativo y Normativa del Incentivo Tributario. *Lanzamiento del Nuevo Aplicativo y Normativa del Incentivo Tributario*. Quito: Ministerio de Educación.
- Musgrave, R. (1968). *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw Hill.
- Musgrave, R. (1992). *Hacienda Pública Teoría y Aplicación*. España: Me Graw-Hill.
- Nuñez, F. (2021 de Septiembre de 18). *Primicias*. Obtenido de Primicias: <https://www.primicias.ec/noticias/jugada/apoyo-empresa-privada-deportistas-ecuador/>

- Ojeda, C. V. (9 de Abril de 2021). Entrevista en Torno a los Nuevos Incentivos Tributarios a Favor del Deporte Ecuatoriano. (F. D. Rubio, Entrevistador)
- Ortega, C. F. (2005). La adopción en el sistema jurídico ecuatoriano. Ecuador: Universidad de las Américas.
- Palacios, A. S. (19 de Abril de 2021). Opinión Respecto de la Reglamentación de los Incentivos Tributarios a Favor del Deporte. (F. P. Rubio, Entrevistador)
- Palacios, S. (2018). *Más recursos para el deporte ecuatoriano*. Quito: El Telégrafo.
- Passant, J. (2016). Historical Note: The History of Taxation is Written in Letters of Blood and Fire. *Australian Accounting, Business and Finance Journal*, 93-110.
- Perdomo, M. P. (2002). *Incentivos Tributarios, en Memorias de las Vigésimo Segundas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario; Tomo I*. Cartagena de Indias: ICDT.
- Pereira, L. G., Gil, L. M., & Rodríguez, F. M. (2018). La Responsabilidad Social en el Marketing Deportivo. *Universidad y Sociedad*.
- Piñeros, M. (1998). Incentivos Triutarios. *Memorias de las Vigésimo Segundas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario* (pág. 57). Bogotá: ICDT.
- Povill, A. C. (1993). *La Constitución y el Deporte*. Málaga: Junta de Retero Lestón.
- Puig, M. R. (1993). El Estado como Regulador, Mediante Ley, del Ejercicio de los Derechos Fundamentales y de Controlador de Dicha Normativa. *Revista Chilena de Derecho*, 69-91.
- Quesada, L. R. (2003). El Rol de los Padres en la Formación Futbolística del Niño. *Revista de Ciencias del Ejercicio y la Salud*, 77-81.
- Quimbaya, C. M. (2015). Aproximación Jurídica a los Antecedentes y Naturaleza Jurídica del Derecho Deportivo. *Jus Laboral*, 15-16.
- Quinga, W. (2018). El acogimiento familiar y el interés superior del niño. Ecuador: Universidad Regional Autónoma de los Andes .
- Quiñones, L. C. (2003). Tratamientos Tributarios Diferenciados, una Ardua Cuestión Teórica". *Memorias de las Vigésimo Séptimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario* (pág. 467). Bogotá: ICDT.

- Rangan, K. (1995). Comercializando la Liga Nacional de Hockey. *Harvard Business School*.
- Raventós, L. A. (2001). *El Contrato de Patrocinio Publicitario*. Madrid: La Ley.
- Rivaya, J. F. (2003). *Leyes de Mecenazgo y Fundaciones*. Madrid: La Ley-Actualidad.
- Roca, J. (2010). Evaluación de la Efectividad y Eficiencia de los Beneficios Tributarios. *Banco Interamericano del Desarrollo*, 10.
- Rodríguez, L. (2013). *Derecho Administrativo general y colombiano*. Bogotá: Temis.
- Ruilova, J. (2015). Parámetros generales para la adopción internacional en la legislación ecuatoriana. Ecuador: Universidad Técnica Particular de Loja.
- Rumbea, J. A. (2010). *Las Exenciones Tributarias del Impuesto a la Renta y sus Efectos Fiscales en el 2008 (Tesis de Maestría)*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Russell, T., & Committee, T. U. (octubre de 2010). *Going to College or Turning Pro*. Obtenido de [usta: http://www.ustacollegeshowcaseasia.com/wp-content/uploads/2016/09/going-to-college-or-turning-pro.pdf](http://www.ustacollegeshowcaseasia.com/wp-content/uploads/2016/09/going-to-college-or-turning-pro.pdf)
- Salgado, J. C. (2017). *Principio Democrático y la Facultad Reglamentaria del Presidente de la República*. Quito: Corporación Editorial Nacional.
- Salgado, J. C. (2018). La Facultad Reglamentaria del Ejecutivo como Instrumento de Presidencialismo Asentado en Ecuador. *Resistencia*, 78-89.
- Shropshire, K. L. (1998). Introduction: Sports LAW? *American Business Law Journal*, 181-194.
- Tamba, J. (11 de Febrero de 2019). *El Futbol Nacional Mueve Millones en Publicidad y Derechos de Tv*. Obtenido de El Telégrafo: <https://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/futbol/1/futbolnacional-publicidad-derechosdetv>
- Teed, K., Delpy, L., & Johnson, S. (2009). The Marketing of a NHL Hockey Team. *Harvard Business School*, 226-245.
- Toledo vs. Sicomesa, Gaceta Judicial Serie XVI No. 11 (Corte Nacional de Justicia 1998 de Abril de 13).

- Tributarias, C. I. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Ciudad de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Cooperación Alemana; Banco Interamericano de Desarrollo.
- Tudose, B., & Tiplic, G. (2014). The Tax System and Taxpayers Behavior. *Studies and Scientific Researches. Economics Edition*, 109-115.
- Unidas, N., & Tributarias, C. I. (2018). *Diseño y Evaluaciones de Incentivos Tributarios en Paises en Desarrollo*. Nueva York: Naciones Unidas.
- Uribe, R. (2016). Los Gastos Fiscales o Incentivos Tributarios. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 127-152.
- Valásquez, S. L. (2015). *El Contrato de Patrocinio Deportivo*. Madrid: Colección de Derecho Deportivo.
- Valdivieso, G. (2013). La Tasa, un Tributo que ha sido Desnaturalizado en Ecuador. *Magister*, 51-78.
- Valero, M. C. (2006). *Los Beneficios Tributarios Concedidos en el Impuesto Sobre la Renta*. Bogotá: Facultad de Derecho - Universidad de los Andes.
- Véliz, M. A., Torres, S. L., & Cantos, J. B. (2018). La Responsabilidad Social Corporativa y su rol en las Empresas Ecuatorianas. *Lasallista*, 105-117.
- Verizon. (s.f.). *Streaming*. Obtenido de Verizon: <https://espanol.verizon.com/info/definitions/streaming/>
- Vilanou, C. (2004). Historia social, educación y deporte. *Lecturas sobre el origen del deporte contemporaneo*, 9-16.
- Villegas, H. (1999). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Viterbo, C. (1996). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Yurrita, M. C. (2007). *Derecho Tributario Parte General*. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos.
- Zambrana, K. L. (2016). El Derecho Constitucional al Deporte en la Doctrina y el Derecho Comparado. *Cuestiones Constitucionales*, 119-150.

Zambrano, A. L., Cabas, A. M., & Torre, A. A. (1999). *Elementos de la Obligación Tributaria*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

### **Fuentes Normativas**

Acuerdo Ministerial No. 434 emitido por el Ministerio del Deporte publicado en el Registro Oficial No. 579 de fecha 17 de noviembre del 2021.

Código Civil, publicado en Registro Oficial No. 506 del 24 de junio de 2005.

Código Tributario, publicado en Registro Oficial No. 38 del 14 de junio de 2005.

Constitución de la República del Ecuador 2008, publicada en Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2008.

Constitución Política de la República del Ecuador, año 1998, publicada en Registro Oficial No. 1 de 11 de agosto de 1998.

Decreto Foral 356/2000, de 13 de noviembre por el que se regula la declaración de interés social de determinadas actividades deportivas, publicado en el Boletín Oficial No. 144 de fecha 29 de noviembre de 2000 (España).

Ley 181 de Enero 18 de 1995, Ley sobre el Fomento del Deporte y la Recreación el Aprovechamiento del Tiempo Libre y la Educación Física, publicada en el Diario Oficial 41.679.

Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal Tras la Pandemia Covid-19, publicada en el Registro Oficial No.587 de fecha 29 de noviembre del 2021.

Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 2004.

Ley del Deporte, Educación Física y Recreación, publicada en el Registro Oficial No. 255 de fecha 11 de agosto del 2010.

Ley Foral 20/2011, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, publicado en el Boletín Oficial No. 1546 de fecha 1 de febrero de 2012 (España).

Ley No. 30479 del Mecenazgo Deportivo, publicado en el Diario Oficial 591138 de fecha 19 de junio de 2016 (Perú).

Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, publicado en Registro Oficial No. 111 de 31 de diciembre del 2019.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en Registro Oficial No. 601 de 30 de diciembre de 2010.

Reglamento para la Aplicación Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, publicado en Registro Oficial No. 260 de 4 de agosto del 2020.