

MODIFICACIÓN TARIFARIA DEL IVA AL PAN FRENTE A LA RESERVA DE LEY Y LA SEGURIDAD JURÍDICA EN ECUADOR

MODIFICATION OF THE VAT RATE ON BREAD IN LIGHT OF THE PRINCIPLE OF LEGALITY AND LEGAL CERTAINTY IN ECUADOR

Autores: ¹Justin Damián Medina Amancha y ²Esthela Paulina Silva Barrera.

¹ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0006-9110-6178>

²ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4354-9258>

¹E-mail de contacto: jmedina23@indoamerica.edu.ec

²E-mail de contacto: esilva13@indoamerica.edu.ec

Afiliación: ¹²Universidad Tecnológica Indoamérica, Carrera Derecho, Facultad Jurisprudencia y Ciencias Políticas, (Ecuador).

Artículo recibido: 2 de Septiembre del 2026.

Artículo revisado: 4 de Septiembre del 2026.

Artículo aprobado: 4 de Septiembre del 2026.

¹Estudiante de la carrera de Derecho de la Universidad Tecnológica Indoamérica, Carrera Derecho, Facultad Jurisprudencia y Ciencias Políticas, (Ecuador).

²Abogada de los tribunales de la República, graduada de la Universidad Regional Autónoma de Los Andes, (Ecuador). Magíster en Derecho, mención Derecho Tributario, graduada de la Universidad Andina Simón Bolívar, (Ecuador). Magíster en Derecho de la empresa, graduada de la Universidad Andina Simón Bolívar, (Ecuador).

Resumen

El presente artículo analiza la modificación tarifaria del Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable al pan en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, a partir de las Circulares NAC-DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005 emitidas por el Servicio de Rentas Internas. El estudio examina la aplicación de la tarifa 0 % prevista para el pan y los criterios técnicos relacionados con la Norma Técnica Ecuatoriana INEN 2945, con el propósito de determinar si la aplicación de la tarifa del 15 % a determinados productos panificados mediante actos administrativos puede afectar el principio de reserva de ley. Asimismo, se analiza su incidencia en el derecho a la seguridad jurídica, especialmente respecto de la claridad, certeza y previsibilidad de las obligaciones tributarias. A partir del análisis normativo y doctrinal, se determina que la problemática consiste en establecer si las circulares constituyen mecanismos de interpretación y aplicación de la normativa vigente o si producen una modificación indirecta del tratamiento tributario establecido legalmente. La investigación emplea una metodología cualitativa, basada en el análisis de fuentes normativas y doctrinales relacionadas con el régimen tributario ecuatoriano y los principios constitucionales que limitan la actuación administrativa.

Palabras clave: IVA, Reserva de ley, Seguridad jurídica, Potestad tributaria, Derecho tributario ecuatoriano.

Abstract

This article analyzes the tariff modification of the Tax on Added Value (IVA) applicable across the entire Ecuadorian legal system, based on Circulars NAC-DGECCGC26-00000002 and NAC-DGECCGC26-00000005 issued by the Servicio de Rentas Internas. The study examines the application of the 0% tariff foreseen for the pan and the technical criteria related to the Ecuadorian Technical Standard INEN 2945, with the purpose of determining whether the application of the 15% tariff to certain bakery products through administrative acts could affect the principle of reserve law. Asimismo, its incidence is analyzed in the right to legal security, especially regarding the clarity, certainty and predictability of tax obligations. From the normative and doctrinal analysis, it is determined that the problem consists in establishing whether the circulars constitute mechanisms of interpretation and application of the current regulations or if they produce an indirect modification of the legally established tax treatment. The investigation employs a qualitative methodology, based on the analysis of normative and doctrinal sources related to the ecuadorian tax regime and

constitutional principles that limit administrative action.

Keywords: VAT, Law reserve, Legal security, Tax authority, Ecuadorian tax law.

Sumário

O presente artigo analisa a modificação da tarifa do Imposto ao Valor Agregado (IVA) aplicável ao ordenamento jurídico equatoriano, a partir das Circulares NAC-DGECCGC26-00000002 e NAC-DGECCGC26-00000005 emitidas pelo Serviço de Rentas Internas. O estudo examina a aplicação da tarifa de 0% prevista para o pão e os critérios técnicos relacionados com a Norma Técnica Equatoriana INEN 2945, com o objetivo de determinar se a aplicação da tarifa de 15% a determinados produtos panificados por meio de atos administrativos pode afetar o princípio da reserva de lei. Assim, analisa-se sua incidência no direito à segurança jurídica, especialmente no que diz respeito à clareza, certeza e previsibilidade das obrigações tributárias. A partir da análise normativa e doutrinária, determina-se que o problema consiste em estabelecer se as circulares constituem mecanismos de interpretação e aplicação da normativa vigente ou se produzem uma modificação indireta do tratamento tributário legalmente estabelecido. A investigação utiliza uma metodologia qualitativa, baseada na análise de fontes normativas e doutrinárias relacionadas ao regime tributário equatoriano e aos princípios constitucionais que limitam a atuação administrativa.

Palavras-chave: IVA, Reserva de lei, Seguridad jurídica, Potestad tributaria, Derecho tributario ecuatoriano.

Introducción

El sistema tributario ecuatoriano constituye uno de los principales mecanismos de financiamiento del Estado y se encuentra regulado por principios constitucionales que buscan garantizar la legalidad, la equidad y la seguridad jurídica. En este marco, el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) constituye uno de los agentes policiales más significativos

entre los fondos fiscales debido a su capacidad de gravar el consumo en diferentes etapas de comercialización con respecto a bienes y servicios. Su uso correcto es clave para lograr un equilibrio entre las necesidades de financiación del Estado, por un lado, y la necesidad de proteger los derechos de los contribuyentes, por otro.

La Constitución de la República del Ecuador dispone que el sistema tributario debe regirse por principios de generalidad, progresividad, eficiencia, equidad y simplicidad administrativa (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 300). Esto implica que la imposición tributaria no solo persigue fines recaudatorios, sino también objetivos de justicia social y protección económica de la población. En este sentido, el sistema tributario debe procurar una distribución equitativa de las cargas fiscales y garantizar que la creación y aplicación de los tributos se desarrollen conforme a los principios constitucionales que rigen el Estado de derechos y justicia.

Dentro de este sistema, la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que ciertos bienes considerados esenciales se encuentran gravados con tarifa 0 % del IVA. Entre ellos se incluye el pan, producto de consumo masivo que forma parte de la canasta básica familiar y cuya exoneración busca evitar incrementos en el costo de alimentos indispensables para la ciudadanía (Ley de Régimen Tributario Interno, 2025, art. 55). El tratamiento tributario preferencial otorgado a este producto responde a la necesidad de protección social, orientado a facilitar el acceso de los ciudadanos a productos de primera necesidad y a impedir que la carga tributaria incida directamente en el costo de alimentos indispensables para el consumo diario. No obstante, en 2026 el Servicio de Rentas Internas emitió las Circulares NAC-

DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005, mediante las cuales precisó que únicamente los productos que cumplan con la definición y las características previstas en la Norma Técnica Ecuatoriana NTE INEN 2945 podrán beneficiarse de la tarifa 0 % de IVA, mientras que aquellos productos panificados que no se ajusten a dichos requisitos estarán gravados con la tarifa general del 15 % de IVA.

Esta actuación administrativa generó un importante debate jurídico, debido a que la Ley de Régimen Tributario Interno reconoce al pan de manera general como un bien gravado con tarifa 0 %, sin establecer diferenciaciones técnicas expresas relacionadas con su composición, proceso de elaboración o presentación comercial. La controversia se relaciona directamente con dos garantías constitucionales fundamentales. La primera es el principio de reserva de ley, previsto en el artículo 301 de la Constitución, establece que la creación, modificación, exoneración o extinción de impuestos únicamente puede realizarse mediante una ley aprobada por la Asamblea Nacional, previa iniciativa de la Función Ejecutiva.

Este principio busca garantizar que los elementos esenciales de los tributos sean regulados exclusivamente por el legislador, evitando que órganos administrativos intervengan en materias reservadas a la ley. La segunda garantía corresponde al derecho a la seguridad jurídica, reconocido en el artículo 82 de la Constitución, el cual asegura que las normas jurídicas sean claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes, permitiendo que las personas conozcan de manera cierta las consecuencias legales de sus actos. En consecuencia, surge la necesidad de analizar si las circulares emitidas por el Servicio

de Rentas Internas constituyen simples mecanismos de interpretación y aplicación de la normativa tributaria o si, por el contrario, incorporan criterios que producen efectos sobre la aplicación de la tarifa prevista por la ley para determinados productos panificados.

Asimismo, resulta pertinente examinar si la incorporación de requisitos técnicos adicionales puede afectar la certeza normativa, la confianza legítima de los contribuyentes y la previsibilidad que debe garantizar el sistema tributario ecuatoriano, especialmente cuando se trata de bienes esenciales para la alimentación de la población. El estudio de esta problemática adquiere especial relevancia debido a que la tarifa constituye uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria. Por ello, toda actuación administrativa que produzca efectos sobre su aplicación debe examinarse conforme a los límites impuestos por la Constitución al ejercicio de la potestad tributaria y a las garantías reconocidas en favor de los contribuyentes.

De esta manera, resulta posible determinar si la actuación administrativa se mantiene dentro de las competencias conferidas por el ordenamiento jurídico o si, por sus efectos, podría incidir en un ámbito reservado al legislador. Por ello, el presente artículo tiene como objetivo analizar la aplicación del IVA a determinados tipos de pan a partir de las Circulares NAC-DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005, determinando su compatibilidad con el principio de reserva de ley y con el derecho a la seguridad jurídica dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, mediante el análisis de la normativa constitucional y tributaria aplicable, la doctrina especializada y los criterios administrativos que motivan la presente investigación.

Materiales y Métodos

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es uno de los principales tributos indirectos del sistema tributario ecuatoriano, ya que recae sobre el consumo de bienes y la prestación de servicios a lo largo de las distintas etapas de producción y comercialización. Su regulación se encuentra contenida principalmente en la Ley de Régimen Tributario Interno, cuerpo normativo que determina las tarifas aplicables y establece los bienes que, por razones económicas y sociales, se benefician de la tarifa 0 % del impuesto. De acuerdo con el artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el legislador incorporó al pan dentro de los bienes beneficiados con la aplicación de la tarifa 0% de IVA. Esta disposición responde a la necesidad de proteger el acceso de la población a bienes esenciales de consumo diario, evitando que el costo de productos básicos se incremente por efectos tributarios.

Sobre la finalidad social de los beneficios tributarios, Jarach (2018) sostiene que “la tributación debe armonizarse con criterios de justicia social y capacidad contributiva, especialmente cuando se trata de bienes indispensables para la subsistencia” (p. 143). Desde esta perspectiva, los incentivos al pan son vistos como una medida para garantizar que las personas tengan acceso a productos alimenticios básicos como parte de su canasta familiar básica. También muestra que el propósito del sistema tributario no se limita a la recaudación de impuestos sino también a proteger sectores sensibles. Sin embargo, la controversia surge con la emisión de las Circulares NAC-DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005 del Servicio de Rentas Internas, mediante las cuales se establecieron criterios técnicos basados en la Norma Técnica Ecuatoriana INEN 2945 para determinar qué productos pueden ser

considerados pan y mantener la tarifa 0% de IVA. La Circular NAC-DGECCGC26-00000002, emitida el 26 de marzo de 2026, el Servicio de Rentas Internas emitió directrices dirigidas a los contribuyentes para la aplicación de las tarifas del IVA respecto de los bienes contemplados en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En relación con los productos elaborados, incorporó un cuadro referencial en el que indicó que los panes que no se ajusten a la definición o a las especificaciones previstas en la Norma Técnica Ecuatoriana NTE INEN 2945, se encuentran gravados con la tarifa general del 15 % de IVA.

Posteriormente, la Circular NAC-DGECCGC26-00000005, emitida el 2 de abril de 2026, precisó el entendimiento de lo establecido anteriormente respecto de los productos alimenticios, entre ellos el pan. En dicho pronunciamiento se precisó que la transferencia de panes que no cumplan con la definición o los requisitos establecidos en el numeral 3 de la Norma Técnica Ecuatoriana NTE INEN 2945, emitida por el INEN. De esta manera, la circular relaciona la aplicación de la tarifa tributaria con el cumplimiento de los parámetros establecidos en dicha norma técnica. En este sentido, determinados productos panificados que no cumplan con las características previstas en la norma técnica pasarían a gravarse con tarifa 15%, generando un debate jurídico respecto a si dichas circulares constituyen simples actos interpretativos o si modifican materialmente el tratamiento tributario previsto por la ley.

Al respecto, García de Enterría y Fernández (2017) afirman que: “La Administración Pública no puede alterar el contenido esencial de una disposición legal mediante actos administrativos, ya que ello implicaría invadir

competencias reservadas al legislador” (p. 203). La cita anterior permite advertir que las facultades administrativas encuentran límites en el principio de legalidad. Por ello, resulta necesario analizar si la actuación del SRI se mantuvo dentro de sus competencias interpretativas o si introdujo condiciones no previstas por el legislador para acceder al beneficio tributario. Por lo tanto, el régimen jurídico aplicable al pan no comprende únicamente aspectos tributarios, sino también disposiciones constitucionales y administrativas relacionadas con su aplicación.

En particular, la determinación de la tarifa del IVA debe analizarse a la luz de los principios de legalidad, reserva de ley, jerarquía normativa y seguridad jurídica, considerando los criterios técnicos utilizados por el Servicio de Rentas Internas para determinar la aplicación de la tarifa 0 % o 15 % del IVA. La potestad tributaria constituye una facultad inherente al Estado que le confiere la facultad de crear, modificar, exonerar o extinguir tributos con el propósito de obtener los recursos económicos necesarios para el financiamiento del gasto público y garantizar el cumplimiento de los fines estatales.

No obstante, el ejercicio de esta atribución no es ilimitado, ya que debe desarrollarse conforme a los límites impuestos por la Constitución de la República del Ecuador. Entre estos destacan los principios de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica, los cuales garantizan la protección de los derechos de los contribuyentes y exigen que las obligaciones tributarias sean establecidas por las autoridades constitucionalmente facultadas para ello. En el ámbito del ordenamiento jurídico ecuatoriano, el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador establece que la creación, modificación, exoneración o

extinción de impuestos solo puede efectuarse por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante una ley aprobada por la Asamblea Nacional (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

Esta disposición evidencia que el ejercicio de la potestad tributaria debe sujetarse al procedimiento legislativo previsto en la Constitución, asegurando que toda decisión relacionada con los impuestos cuente con respaldo democrático y respete el principio de reserva de ley. Sobre esta materia, Villegas (2019) sostiene que: “La potestad tributaria representa una manifestación de la soberanía del Estado, cuyo ejercicio debe desarrollarse dentro de los límites fijados por la Constitución y las leyes, evitando actuaciones que vulneren los derechos de los contribuyentes” (p. 173). El criterio doctrinario expuesto permite comprender que la potestad tributaria no solamente implica la facultad del Estado para establecer tributos, sino también la obligación de ejercer dicha competencia conforme al ordenamiento jurídico.

Por esta razón, aspectos fundamentales de la obligación tributaria, entre ellos el hecho generador, la base imponible, los sujetos de la obligación y la tarifa, solo pueden ser regulados por una norma con rango de ley. Esto obedece a que dichos elementos configuran la esencia del tributo y permiten determinar la carga económica que debe soportar el contribuyente. En este contexto, la tarifa del Impuesto al Valor Agregado (IVA) constituye un elemento esencial de la obligación tributaria, puesto que determina el porcentaje aplicable para calcular el monto del impuesto correspondiente. Su importancia radica en que incide directamente sobre el valor que debe pagar el consumidor y, por consiguiente, produce efectos tanto para los contribuyentes como para el mercado. Por ello,

cualquier modificación relacionada con su aplicación debe respetar el procedimiento constitucional establecido para el ejercicio de la potestad tributaria. En relación con este aspecto, Jarach (2018) manifiesta que: “La tarifa constituye un elemento esencial del tributo y, por tanto, únicamente puede ser establecida o modificada por la ley” (p. 201).

Este criterio resulta especialmente relevante para el caso objeto de estudio, debido a que la Ley de Régimen Tributario Interno reconoce expresamente al pan como un bien sujeto a la tarifa 0 % de IVA, sin establecer diferenciaciones relacionadas con requisitos técnicos, procesos de elaboración o características específicas del producto. Sin embargo, las Circulares NAC-DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005, emitidas por el Servicio de Rentas Internas, establecen criterios técnicos basados en la Norma Técnica Ecuatoriana NTE INEN 2945 para determinar qué productos panificados mantienen dicho beneficio tributario y cuáles quedarían sujetos a la tarifa general del 15 % de IVA.

Esta situación genera un debate jurídico respecto de los límites de actuación de la Administración Tributaria. Si bien el Servicio de Rentas Internas posee facultades para administrar el sistema tributario, interpretar administrativamente la normativa y ejercer funciones de control y recaudación, no es titular de la potestad tributaria para crear o modificar tributos, ya que esta competencia corresponde exclusivamente al Estado mediante el procedimiento legislativo previsto por la Constitución. En este sentido, García de Enterría y Fernández (2017) sostienen que: “La Administración Pública se encuentra plenamente sometida a la ley y al Derecho, de modo que sus actuaciones deben limitarse a

ejecutar e interpretar las disposiciones normativas vigentes, sin alterar su contenido sustancial ni sustituir la voluntad del legislador” (p. 221). La doctrina citada evidencia que la actuación administrativa encuentra límites claros dentro del ordenamiento jurídico.

Por ello, aunque las circulares pueden facilitar la aplicación uniforme de las normas tributarias, no pueden modificar el contenido material de los elementos esenciales del tributo ni restringir beneficios tributarios establecidos expresamente por la ley. En consecuencia, el estudio de la potestad tributaria permite concluir que cualquier modificación relacionada con la tarifa del IVA debe realizarse respetando el procedimiento constitucionalmente establecido y mediante una norma con rango legal. De esta manera, se garantiza el respeto al principio de reserva de ley, se fortalece la seguridad jurídica de los contribuyentes y se evita que actuaciones administrativas excedan las competencias que les han sido atribuidas por el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Resultados y Discusión

La tarifa constituye uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, debido a que determina el porcentaje aplicable para calcular el monto del impuesto que debe ser pagado por el contribuyente. En materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), la tarifa tiene una incidencia directa sobre el precio final de los bienes y servicios, por lo que su determinación produce consecuencias tanto para quienes desarrollan actividades económicas como para los consumidores. En este sentido, cualquier modificación relacionada con la tarifa repercute no solamente en la cuantía de la obligación tributaria, sino también en el costo de los bienes gravados y en la seguridad jurídica de quienes intervienen en

las relaciones tributarias. Dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, la Ley de Régimen Tributario Interno establece que el pan se encuentra sujeto a la tarifa 0 % de IVA, otorgándole un tratamiento tributario preferencial por tratarse de un producto de

primera necesidad. Esta decisión legislativa responde a criterios de protección social y económica, procurando evitar que la carga tributaria incremente el costo de bienes esenciales para la población.

Tabla 1. Resultados del estudio.

Aspecto analizado	Resultado principal	Interpretación jurídica
Tarifa del IVA aplicable al pan	La Ley de Régimen Tributario Interno reconoce al pan como un producto gravado con tarifa 0 % de IVA	El tratamiento tributario preferencial responde a su condición de producto de primera necesidad y constituye un beneficio establecido por ley
Tarifa como elemento esencial del tributo	La tarifa determina directamente la cuantía de la obligación tributaria	Al constituir un elemento esencial del impuesto, su creación o modificación corresponde al legislador y no puede alterarse mediante disposiciones administrativas
Principio de reserva de ley	El artículo 301 de la Constitución establece que la creación, modificación, exoneración o extinción de impuestos debe realizarse mediante ley	La Administración Tributaria debe sujetarse a los límites establecidos constitucionalmente y no puede modificar elementos sustanciales del tributo mediante actos administrativos
Facultades del Servicio de Rentas Internas	El SRI posee competencias para interpretar, controlar y aplicar la normativa tributaria	Estas facultades permiten aclarar la aplicación de las normas, pero no modificar beneficios tributarios expresamente establecidos por el legislador
Circulares del SRI de 2026	Las circulares NAC-DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005 incorporaron criterios técnicos para determinar qué productos panificados pueden aplicar tarifa 0 % o tarifa 15 %	Surge la controversia sobre si estas disposiciones constituyen una simple interpretación administrativa o una modificación indirecta del régimen tributario
Aplicación de la NTE INEN 2945	El acceso a la tarifa 0 % queda condicionado al cumplimiento de las especificaciones previstas en la norma técnica	Este criterio puede restringir en la práctica el beneficio reconocido de manera general al pan por la legislación tributaria
Diferenciación entre productos panificados	Los productos que cumplen la NTE INEN 2945 acceden al 0 %, mientras que aquellos que no cumplen quedan sujetos a la tarifa general del 15 %	La diferenciación genera cuestionamientos porque la ley no establece expresamente distinciones basadas en composición, presentación o proceso de elaboración
Seguridad jurídica	Los productores y comercializadores necesitan conocer con claridad qué productos están sujetos al 0 % y cuáles al 15 %	La utilización de criterios administrativos no expresamente previstos en la ley puede generar incertidumbre respecto del tratamiento tributario aplicable
Resultado jurídico central	El conflicto no se limita al cumplimiento técnico de la NTE INEN 2945, sino a determinar los límites constitucionales de las circulares del SRI	Los resultados permiten cuestionar si las circulares permanecen dentro de una función interpretativa o si producen efectos materiales equivalentes a modificar la tarifa establecida legalmente

Fuente: Elaboración propia.

En consecuencia, el beneficio tributario previsto para el pan constituye una decisión adoptada por el legislador dentro de las competencias que la Constitución le atribuye para regular los elementos esenciales de los tributos. Sobre la importancia de la tarifa dentro de la obligación tributaria, Jarach (2018) señala que "la tarifa constituye un elemento esencial del tributo, pues determina la cuantía de la prestación económica exigible al contribuyente" (p. 201). Esta afirmación permite comprender que la tarifa no constituye un aspecto accesorio del impuesto, sino un elemento indispensable para la determinación de la obligación tributaria, razón por la cual

cualquier modificación relacionada con su aplicación debe respetar el procedimiento constitucionalmente establecido. Desde esta perspectiva, el análisis de la tarifa conduce necesariamente al estudio del principio de reserva de ley, debido a que este constituye una garantía constitucional destinada a asegurar que la creación, modificación, exoneración o extinción de los impuestos sea realizada exclusivamente mediante ley. En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, este principio se encuentra reconocido en el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, incorpora el principio de reserva de ley al establecer que cualquier decisión

relacionada con la creación, modificación, exoneración o extinción de impuestos debe originarse por iniciativa de la Función Ejecutiva y concretarse mediante una ley aprobada por la Asamblea Nacional (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

La finalidad de esta disposición consiste en impedir que órganos distintos al legislador intervengan en la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. De esta manera, la Constitución garantiza que las decisiones relacionadas con la carga tributaria sean adoptadas mediante procedimientos democráticos y conforme a las competencias previstas por el ordenamiento jurídico, fortaleciendo la protección de los derechos de los contribuyentes. En relación con los elementos esenciales de los tributos, Villegas (2019) manifiesta: “La determinación de la tarifa tributaria corresponde exclusivamente al legislador, debido a que esta integra el contenido sustancial de la obligación tributaria. En consecuencia, cualquier alteración relacionada con su aplicación debe efectuarse mediante los mecanismos constitucionales y legales establecidos para el ejercicio de la potestad tributaria estatal, evitando que órganos administrativos asuman competencias reservadas a la ley” (p. 227).

La doctrina citada evidencia que la tarifa forma parte del contenido esencial del tributo y, por tanto, únicamente puede ser regulada mediante una norma con rango legal. Si bien la Administración Tributaria posee facultades para interpretar y aplicar la normativa vigente, dichas competencias deben ejercerse dentro del marco jurídico establecido por la Constitución y la normativa vigente, sin alterar el contenido material de los tributos ni modificar beneficios tributarios reconocidos expresamente por el legislador. En este contexto, el principio de

reserva de ley constituye una garantía para los contribuyentes, pues evita que actuaciones administrativas puedan modificar indirectamente elementos esenciales de la obligación tributaria. Como sostiene Pérez Royo (2018), la reserva de ley protege a los contribuyentes frente a decisiones administrativas que pretendan alterar el contenido de las obligaciones tributarias, asegurando que cualquier modificación en materia fiscal sea producto del procedimiento legislativo previsto constitucionalmente.

La controversia objeto de esta investigación surge con la emisión de las Circulares NAC-DGECCGC26-00000002, de 26 de marzo de 2026, y NAC-DGECCGC26-00000005, de 2 de abril de 2026, emitidas por el Servicio de Rentas Internas. Mediante estas circulares se establecieron criterios técnicos basados en la Norma Técnica Ecuatoriana NTE INEN 2945 para determinar qué productos panificados pueden beneficiarse de la tarifa 0 % de IVA y cuáles estarán sujetos a la tarifa general del 15 %. A partir de ello surge el principal problema jurídico de la presente investigación: determinar si los criterios técnicos incorporados por la Administración Tributaria constituyen únicamente mecanismos destinados a interpretar y aplicar la normativa vigente o si, por sus efectos, producen una modificación indirecta del tratamiento tributario previsto por la Ley de Régimen Tributario Interno.

Esta cuestión adquiere especial relevancia porque la ley reconoce al pan de manera general como un bien gravado con tarifa 0 % de IVA, sin establecer diferenciaciones técnicas relacionadas con sus características, composición o procesos de elaboración. La situación descrita exige analizar los límites de la actuación de la Administración Tributaria frente a los principios constitucionales que

regulan el ejercicio de la potestad tributaria. Si bien el Servicio de Rentas Internas posee facultades para interpretar administrativamente las normas tributarias, ejercer funciones de control y recaudar los tributos establecidos por la ley, dichas competencias no comprenden la facultad de modificar los elementos esenciales de la obligación tributaria ni de restringir beneficios tributarios reconocidos expresamente por el legislador.

Respecto de las restricciones de la actividad administrativa, García de Enterría y Fernández (2017) expresan que: "La Administración Pública se encuentra plenamente sometida a la ley y al Derecho, de modo que sus actuaciones deben limitarse a ejecutar las disposiciones normativas vigentes sin alterar su contenido sustancial ni sustituir la voluntad del legislador" (p. 221). La doctrina precedente evidencia que la actuación administrativa encuentra límites claramente definidos dentro del ordenamiento jurídico. En consecuencia, aunque las circulares constituyen instrumentos válidos para uniformar criterios de aplicación e interpretación de la normativa tributaria, estas no pueden introducir requisitos que alteren materialmente el contenido de una disposición legal ni modificar el alcance de un beneficio tributario establecido por la ley. En este sentido, resulta necesario diferenciar entre la interpretación de una norma y la modificación de sus efectos jurídicos.

La interpretación administrativa tiene como finalidad aclarar el alcance de las disposiciones legales para facilitar su aplicación uniforme; sin embargo, cuando dicha interpretación incorpora requisitos que condicionan el acceso a un beneficio tributario previsto por la ley y producen consecuencias jurídicas distintas a las establecidas por el legislador, surge la necesidad de analizar si tales efectos

permanecen dentro de las competencias administrativas o si invaden materias reservadas a la ley. En el caso objeto de estudio, las Circulares NAC-DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005 establecen que únicamente los productos que cumplan las especificaciones previstas en la Norma Técnica Ecuatoriana NTE INEN 2945 podrán beneficiarse de la tarifa 0 % de IVA, mientras que aquellos productos panificados que no reúnan dichas características estarán gravados con la tarifa general del 15 %.

Esta situación genera un debate jurídico relevante, pues la Ley de Régimen Tributario Interno reconoce al pan como un bien gravado con tarifa 0 %, sin establecer diferenciaciones técnicas relacionadas con su composición, presentación o proceso de elaboración. Desde esta perspectiva, corresponde determinar si la utilización de la NTE INEN 2945 constituye únicamente un parámetro técnico para identificar los productos comprendidos dentro del beneficio tributario o si, por sus efectos prácticos, produce una modificación indirecta de la tarifa aplicable a determinados productos panificados. Este análisis resulta indispensable debido a que la tarifa constituye un elemento esencial de la obligación tributaria cuya regulación corresponde exclusivamente al legislador.

A esta problemática se suma el derecho a la seguridad jurídica, previsto en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador, que garantiza la existencia de normas previamente establecidas, comprensibles y de conocimiento público, cuya aplicación corresponde a las autoridades competentes. Esta garantía permite que los individuos puedan anticipar los efectos jurídicos de sus conductas y desarrollar sus actividades bajo la confianza de que el marco normativo mantendrá

estabilidad y coherencia. En el ámbito tributario, la seguridad jurídica constituye una garantía fundamental para los contribuyentes, quienes deben contar con reglas claras respecto a las obligaciones fiscales que les corresponden y al tratamiento tributario aplicable a los bienes y servicios que producen o comercializan.

La seguridad jurídica adquiere especial importancia en el presente caso porque los productores y comercializadores de productos panificados necesitan conocer con precisión cuáles de sus productos se encuentran gravados con tarifa 0 % y cuáles deben aplicar la tarifa 15 %. Cuando la aplicación de un beneficio tributario depende de criterios administrativos cuya incidencia no se encuentra expresamente prevista en la ley, puede generarse incertidumbre respecto del verdadero alcance de las obligaciones tributarias y afectar la previsibilidad que debe caracterizar al sistema tributario.

En criterio de la presente investigación, el problema jurídico no consiste únicamente en determinar si determinados productos cumplen o no con los requisitos técnicos previstos en la Norma Técnica Ecuatoriana NTE INEN 2945, sino en establecer si los efectos derivados de las circulares emitidas por el Servicio de Rentas Internas respetan los límites constitucionales impuestos a la Administración Tributaria. En otras palabras, corresponde determinar si dichas circulares se limitan a desarrollar una función interpretativa de la normativa vigente o si producen consecuencias jurídicas que inciden materialmente en la aplicación de la tarifa del IVA prevista por la Ley de Régimen Tributario Interno. Si la aplicación de las circulares ocasiona que determinados productos anteriormente comprendidos dentro del beneficio de la tarifa 0 % pasen a gravarse con la tarifa 15 %, podría configurarse una

modificación indirecta del tratamiento tributario aplicable al pan. En tal supuesto, la actuación administrativa debería analizarse a la luz del principio de reserva de ley, debido que la Constitución reserva al legislador la competencia para regular los elementos fundamentales del tributo, entre ellos la tarifa.

Por consiguiente, el análisis conjunto del principio de reserva de ley y del derecho a la seguridad jurídica permite determinar que la actuación de la Administración Tributaria debe desarrollarse dentro del marco constitucional y legal vigente, garantizando que las decisiones relacionadas con la aplicación de la tarifa del IVA respeten las competencias atribuidas por la Constitución y no generen incertidumbre respecto al alcance de las obligaciones tributarias. De esta manera, el estudio de las Circulares NAC-DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005 permite valorar si los criterios técnicos adoptados por el Servicio de Rentas Internas constituyen mecanismos de interpretación compatibles con el ordenamiento jurídico ecuatoriano o si, por sus efectos, pueden incidir en un ámbito reservado exclusivamente al legislador.

El análisis realizado permite establecer que la problemática del IVA aplicable al pan no se limita a determinar si ciertos productos cumplen con los requisitos técnicos de la norma INEN 2945, sino que también plantea interrogantes sobre los límites de actuación de la Administración Tributaria. La Ley de Régimen Tributario Interno contempla al pan dentro de los bienes gravados con tarifa del 0 % de IVA, mientras que las Circulares NAC-DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005 establecen criterios técnicos relacionados con la aplicación de dicha tarifa. Desde el principio de reserva de ley, esta situación resulta relevante debido a que la tarifa

constituye un elemento esencial de la obligación tributaria. Si la aplicación de las circulares ocasiona que determinados productos pasen de la tarifa 0 % a la tarifa 15 %, podría existir una modificación indirecta del tratamiento tributario mediante un acto administrativo, aspecto que debe analizarse frente a las competencias constitucionales de la Administración Tributaria.

Asimismo, debe considerarse el derecho a la seguridad jurídica, puesto que los contribuyentes necesitan conocer de manera clara y previsible las obligaciones tributarias que deben cumplir. La utilización de criterios técnicos para determinar la tarifa aplicable puede generar incertidumbre si no existe suficiente claridad entre lo establecido en la ley y los criterios administrativos utilizados para su aplicación. En consecuencia, el problema jurídico consiste en determinar si las circulares constituyen únicamente mecanismos de interpretación y aplicación de la normativa vigente o si producen efectos que modifican materialmente la tarifa establecida por la ley. Desde esta investigación, se considera que los criterios técnicos pueden contribuir a precisar la aplicación de las normas, pero no deberían utilizarse para modificar indirectamente los elementos esenciales del tributo, debiendo respetarse en todo momento la reserva de ley y la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Los resultados de la presente investigación evidencian que la tarifa del Impuesto al Valor Agregado constituye un elemento esencial de la obligación tributaria y que, en consecuencia, cualquier actuación administrativa que produzca efectos materiales sobre su aplicación debe analizarse a la luz del principio de reserva de ley. En el caso estudiado, la Ley de Régimen Tributario Interno reconoce al pan como un producto sujeto a tarifa 0 % de IVA; sin

embargo, las Circulares NAC-DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005 incorporan criterios técnicos vinculados con la NTE INEN 2945 para establecer qué productos panificados pueden acogerse a dicho tratamiento. Este resultado coincide con Montaña Galarza (2017), quien sostiene que los principios de legalidad y reserva de ley cumplen una función de equilibrio entre la potestad tributaria estatal y las garantías reconocidas a los contribuyentes, evitando que aspectos esenciales del tributo sean determinados fuera de los mecanismos constitucionalmente establecidos.

En esta misma línea, los resultados guardan relación con lo planteado por Albán Peñaherrera et al. (2024), quienes destacan la supremacía constitucional como límite de las actuaciones legislativas y administrativas en materia tributaria. Los autores sostienen que la Administración Tributaria debe desarrollar sus atribuciones conforme a los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica. Este planteamiento resulta especialmente pertinente para el presente estudio, puesto que el problema no radica en negar al Servicio de Rentas Internas su facultad de interpretar y aplicar la legislación tributaria, sino en establecer hasta qué punto esa facultad puede incorporar criterios técnicos que, en la práctica, condicionen el acceso a una tarifa expresamente prevista por el legislador.

El hallazgo también puede ser interpretado desde la relación existente entre reserva de ley y seguridad jurídica. Koehn (2023), aunque analiza estos principios desde otro ámbito constitucional, concluye que ambos funcionan como límites frente a actuaciones estatales y fortalecen el papel del legislador en aquellas decisiones que afectan derechos y situaciones jurídicas previamente reconocidas. Su

planteamiento coincide con los resultados obtenidos, pues la incorporación de requisitos técnicos no expresamente determinados en la disposición legal puede generar dudas respecto de si la Administración únicamente está precisando el significado de la categoría “pan” o si está estableciendo condiciones adicionales capaces de modificar materialmente el alcance del beneficio tributario.

Los resultados igualmente encuentran respaldo en Capa y Jarrín (2026), quienes analizan el principio de juridicidad como límite a la discrecionalidad administrativa en Ecuador. Las autoras identifican que una actuación administrativa legítima no depende únicamente de la existencia formal de una competencia, sino también de su ejercicio conforme a la Constitución, la ley, la razonabilidad y una adecuada motivación. Desde esta perspectiva, la utilización de la NTE INEN 2945 puede constituir un instrumento técnicamente válido para identificar determinados productos; no obstante, su utilización en materia tributaria debe mantenerse dentro de los límites establecidos por la norma legal superior y evitar que un criterio técnico termine produciendo consecuencias que correspondan materialmente al legislador.

Este resultado adquiere mayor importancia al considerar lo señalado por Camacho (2026), quien advierte que el ejercicio de facultades por parte de la Administración Tributaria puede generar tensiones con la seguridad jurídica y la confianza legítima cuando existe una regulación insuficiente o un margen excesivo de discrecionalidad. Aunque su investigación se concentra específicamente en el recurso extraordinario de revisión, sus conclusiones son aplicables al problema analizado, debido a que demuestran la necesidad de establecer límites claros a las facultades administrativas. En el

presente caso, si los productores y comercializadores conocían legalmente que el pan se encontraba gravado con tarifa 0 %, la incorporación posterior de criterios técnicos capaces de provocar la aplicación del 15 % exige especial claridad normativa, motivación y previsibilidad para evitar incertidumbre en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De manera semejante, Tite y Silva (2025) encontraron que determinadas prácticas de la Administración Tributaria que carecen de una regulación expresan suficientemente clara pueden producir incertidumbre, afectar la estabilidad de las relaciones jurídicas y comprometer las garantías de los contribuyentes. Aunque estos autores estudian específicamente la red terminación tributaria, su argumento resulta coincidente con el presente análisis: el ejercicio de las facultades administrativas encuentra un límite en la seguridad jurídica. Por ello, cuando un criterio administrativo tiene la capacidad práctica de modificar la consecuencia tributaria aplicable a un producto en este caso, pasar de una tarifa 0 % a una tarifa 15 %— debe examinarse rigurosamente si dicho efecto deriva directamente de la ley o de una ampliación administrativa de sus condiciones de aplicación.

Esta interpretación se fortalece con los resultados de López y Gómez (2026), quienes identifican la competencia expresa, la publicidad de los criterios, la motivación y la predictibilidad como componentes esenciales de la seguridad jurídica tributaria. Los autores señalan que las resoluciones y actuaciones generales de la Administración pueden convertirse en zonas críticas cuando su aplicación deteriora la certeza del contribuyente. Estos planteamientos coinciden directamente con el presente estudio, debido a que productores y comercializadores necesitan

conocer de manera previa y suficientemente clara cuáles productos se encuentran sujetos a tarifa 0 % y cuáles deben tributar al 15 %. En consecuencia, una diferenciación tributaria sustentada en parámetros técnicos debe presentar un fundamento normativo inequívoco y mantenerse dentro de las competencias constitucionalmente atribuidas a la Administración Tributaria.

En conjunto, la comparación con la literatura permite afirmar que los resultados obtenidos son consistentes con una línea doctrinal que reconoce amplias facultades de interpretación, aplicación, determinación y control a la Administración Tributaria, pero simultáneamente somete su ejercicio a los principios de legalidad, reserva de ley, juridicidad y seguridad jurídica. En el caso analizado, la controversia no se concentra en la utilidad técnica de la NTE INEN 2945, sino en los efectos jurídicos que produce su incorporación mediante las circulares del SRI. Si su función se limita a identificar técnicamente los productos comprendidos dentro de una categoría previamente determinada por la ley, podría considerarse parte de la actividad interpretativa de la Administración; en cambio, si su aplicación restringe el beneficio legal e introduce una diferenciación tributaria no prevista por el legislador, se configura una tensión relevante con la reserva de ley.

Conclusiones

A partir del análisis normativo y doctrinal desarrollado en la presente investigación, se pueden establecer las siguientes conclusiones: Se determinó que el ordenamiento jurídico ecuatoriano reconoce expresamente al pan como un bien gravado con tarifa 0 % de IVA, conforme al artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin establecer

diferenciaciones técnicas relacionadas con sus características, composición o procesos de elaboración. En consecuencia, el beneficio tributario aplicable a este producto tiene su fundamento en una disposición legal vigente. Se comprobó que la modificación de los elementos esenciales del tributo, entre ellos la tarifa del IVA, constituye una competencia exclusiva del legislador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador.

Por ello, cualquier cambio relacionado con la aplicación de la tarifa debe realizarse mediante el procedimiento legislativo previsto por la Constitución, en observancia del principio de reserva de ley. El análisis normativo y doctrinal permitió establecer que las circulares emitidas por el Servicio de Rentas Internas tienen carácter interpretativo y están destinadas a facilitar la aplicación de la normativa tributaria. No obstante, estas actuaciones administrativas no pueden modificar, restringir o ampliar el contenido de los beneficios tributarios reconocidos expresamente por la ley. Se concluyó que las Circulares NAC-DGECCGC26-00000002 y NAC-DGECCGC26-00000005 generan un debate jurídico respecto a la posible modificación indirecta del tratamiento tributario aplicable al pan, al incorporar criterios técnicos basados en la Norma Técnica Ecuatoriana NTE INEN 2945 para determinar la aplicación de la tarifa del IVA. Esta situación hace necesario analizar si dichos criterios permanecen dentro de la facultad interpretativa de la Administración Tributaria.

La investigación permitió concluir que la aplicación de criterios administrativos que incidan en la determinación de la tarifa del IVA puede afectar el principio de reserva de ley y el derecho a la seguridad jurídica, al generar

incertidumbre respecto al tratamiento tributario aplicable a determinados productos panificados. En consecuencia, la actuación de la Administración Tributaria debe sujetarse estrictamente a los límites constitucionales y legales vigentes, garantizando que las obligaciones tributarias sean claras, previsibles y respeten los derechos de los contribuyentes.

Posteriormente, se concluye que cualquier modificación relacionada con la aplicación de beneficios tributarios o con los elementos esenciales del tributo, como la tarifa del IVA, debe realizarse mediante los mecanismos legislativos previstos en la Constitución de la República del Ecuador. De este modo, se fortalece el principio de reserva de ley, se garantiza la seguridad jurídica y se preserva la estabilidad del sistema tributario ecuatoriano, evitando controversias derivadas de actuaciones administrativas que excedan sus facultades de interpretación y aplicación de la normativa vigente.

Referencias Bibliográficas

- Albán, D., Luspa, J., Pino, T., & Pispira, E. (2024). La supremacía de la Constitución sobre los estándares tributarios en Ecuador: Límites a la administración legislativa y tributaria. *E-IDEA Journal of Business Sciences*, 6(23), 1–14. <https://doi.org/10.53734/eidea.vol6.id321>
- Camacho, M. (2026). Recurso de revisión: Límites actuales y necesidad de reformulación en la administración tributaria central. *Iuris Dictio*, 37, 13. <https://doi.org/10.18272/iu.i.3921>
- Capa, M., & Jarrín, M. (2026). El principio de juridicidad como límite a la discrecionalidad administrativa en el Ecuador: Análisis doctrinal y crítico a partir del Código Orgánico Administrativo. *MQRInvestigar*, 10(1), e147. <https://doi.org/10.56048/MQR.2026.e147>
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008. https://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion_de_bolsillo.pdf
- García, E., & Fernández, T. (2017). *Curso de derecho administrativo* (18.^a ed.). Civitas. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=669583>
- Jarach, D. (2013). *Finanzas públicas y derecho tributario* (4.^a ed.). Abeledo-Perrot. <https://tsjcaba.opac.ar/pergamo/bibliografico/documento.php?id=PERGAMO.1.13544&recno=13544&ui=1>
- Koehn, L. (2023). La reserva de ley y la seguridad jurídica como mecanismos para tutelar los derechos de la naturaleza: Un estudio de las sentencias n.º 32-17-IN/21 y n.º 22-18-IN/21 de la Corte Constitucional del Ecuador. *Andares: Revista de Derechos Humanos y de la Naturaleza*, (2), 4–14. <https://doi.org/10.32719/29536782.2022.2.1>
- López, J., & Gómez, N. (2026). La seguridad jurídica tributaria en Ecuador: Análisis crítico de la discrecionalidad administrativa, la confianza legítima y la predictibilidad en la actuación de la administración tributaria. *Revista Ibero Research*, 1(6), 284–323. <https://doi.org/10.5281/zenodo.21441193>
- Montaño, C. (2017). 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*, (15), 43–69. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395>
- Pérez, F. (2018). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (28.^a ed.). Civitas–Thomson Reuters. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=730200>
- República del Ecuador. (2025). *Ley de Régimen Tributario Interno (codificación vigente)*. Servicio de Rentas Internas. <https://www.sri.gob.ec/ley-de-regimen-tributario-interno>
- Servicio Ecuatoriano de Normalización. (2016). *NTE INEN 2945: Pan. Requisitos*. <https://www.normalizacion.gob.ec>

Servicio de Rentas Internas. (2026, 26 de marzo). *Circular NAC-DGECCGC26-00000002*. <https://www.sri.gob.ec>

Servicio de Rentas Internas. (2026, 2 de abril). *Circular NAC-DGECCGC26-00000005*. <https://www.sri.gob.ec>

Tite, K., & Silva, E. (2025). La redeterminación tributaria frente al principio de seguridad jurídica en Ecuador. *Revista Lex*, 8(31), 2148–2162. <https://doi.org/10.33996/revistalex.v9i31.403>

Villegas, H. (2021). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (11.^a ed.). La Ley. <https://tsjcaba.opac.ar/pergamo/general/documento.php?id=PERGAMO.1.14415&recno=14415&ui=1>



Esta obra está bajo una licencia de **Creative Commons Reconocimiento-No Comercial 4.0 Internacional**. Copyright © Justin Damián Medina Amancha y Esthela Paulina Silva Barrera.

Declaraciones éticas y editoriales del artículo

Contribución de los autores (Taxonomía CRediT).

Justin Damián Medina Amancha: conceptualización de la investigación, diseño metodológico, desarrollo del proceso investigativo, análisis formal de los datos, redacción del borrador original del manuscrito, revisión crítica del contenido científico y supervisión general del estudio.

Esthela Paulina Silva Barrera: curación y organización de los datos, participación en la recolección de información, validación de los resultados obtenidos y elaboración de representaciones gráficas y visualización de los datos.

Declaración de conflicto de intereses

Los autores declaran que no existe conflicto de intereses en relación con la investigación presentada, la autoría del manuscrito ni la publicación del presente artículo.

Declaración de financiamiento

La presente investigación no recibió financiamiento específico de agencias públicas, comerciales o de organizaciones sin fines de lucro. En caso de existir financiamiento institucional o externo, este deberá ser declarado explícitamente por los autores en esta sección.

Declaración del editor

El editor responsable certifica que el proceso editorial del presente artículo se desarrolló conforme a los principios de integridad científica, transparencia y buenas prácticas editoriales. El manuscrito fue sometido a un proceso de evaluación mediante revisión por pares doble ciego, garantizando la confidencialidad de la identidad de los autores y revisores durante todo el proceso de dictamen académico. Asimismo, el editor declara que el artículo cumple con los criterios científicos, metodológicos y éticos establecidos por la revista.

Declaración de los revisores

Los revisores externos que participaron en la evaluación del presente manuscrito declaran haber realizado el proceso de revisión de manera objetiva, independiente y confidencial. Asimismo, manifiestan que no mantienen conflictos de interés con los autores ni con la investigación evaluada, y que sus observaciones y recomendaciones se fundamentan exclusivamente en criterios científicos, metodológicos y académicos.

Declaración ética de la investigación

Los autores declaran que la investigación se desarrolló respetando los principios éticos de la investigación científica, garantizando la confidencialidad de los datos y el respeto a los participantes del estudio. En los casos en que la investigación involucre seres humanos, los procedimientos deben ajustarse a los principios éticos establecidos en la Declaración de Helsinki y a las normativas institucionales correspondientes.

Declaración sobre el uso de inteligencia artificial

Los autores declaran que el uso de herramientas de inteligencia artificial, en caso de haberse utilizado durante el proceso de investigación o redacción del manuscrito, se realizó únicamente como apoyo técnico para mejorar la claridad del lenguaje o el análisis de información, manteniendo siempre la responsabilidad intelectual sobre el contenido del artículo. Las herramientas de inteligencia artificial no fueron utilizadas como autoras del manuscrito ni sustituyen la responsabilidad académica de los investigadores.

Disponibilidad de datos

Los datos que respaldan los resultados de esta investigación estarán disponibles previa solicitud razonable al autor de correspondencia, respetando las normas éticas y de confidencialidad establecidas por la investigación.

