



# UNIVERSIDAD DE LAS AMÉRICAS

FACULTAD DE DERECHO

## **Aplicación de Tarifas Diferenciales en el Impuesto al Valor Agregado, según el bien o servicio que se grava**

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos  
establecidos para optar por el título de:  
Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República

Profesor Guía:  
Dr. José Javier Jarrín Barragán

**AUTORA:**  
**BIANCA ESTEFANÍA SOTOMAYOR OLEAS**

Año  
2011

### **DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA**

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con la estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

---

José Javier Jarrín Barragán  
Doctor en Jurisprudencia  
C.I.: 170335337-3

### **DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE**

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”.

---

Bianca Estefanía Sotomayor Oleas

C.I.: 171721082-5

## **AGRADECIMIENTO**

A Dios, a la Santísima Virgen María y al Divino Niño Jesús.

A mis padres Joaquín y Maritza, por su amor incondicional y su apoyo económico durante todo el transcurso de mi carrera universitaria

Al Dr. José Javier Jarrín Barragán, por su constante guía, ayuda y dedicación.

Al Dr. Jorge Baeza por su eficiencia y eficacia.

A las personas que confiaron en mí y que comparten conmigo este logro.

**DEDICATORIA**

A mi hermana, Emily Camila

## RESUMEN

El Impuesto al Valor Agregado IVA es un tributo indirecto, regresivo que recae sobre el consumo y grava en sí las ventas y transferencias de bienes muebles, como la prestación de servicios. Se determina aplicando un cálculo mediante el cual al importe total o valor neto de los bienes o servicios comprados, se impone o adiciona un porcentaje del IVA, actualmente, del 12 y 0 por ciento; en cada una de las etapas de comercialización del bien o servicio. Podemos destacar como característica principal del IVA, la regresividad que ocasiona en la economía de las familias dentro de una comunidad, quienes están obligados a pagar por sus compras la misma tarifa del impuesto sin tomar en cuenta de si se éstas se tratan de productos o servicios de primera necesidad o, al contrario, si son suntuarios, de tal forma que no se considera su nivel económico o capacidad contributiva, convirtiéndolo en un impuesto altamente injusto para la sociedad. En virtud de lo manifestado, con el objetivo principal de brindar una posibilidad al IVA de ser un impuesto más equitativo, este trabajo propone la aplicación de tarifas diferenciales del IVA, valorando como herramientas para su estudio a varias de las fuentes del derecho como son la Constitución, los tratados internacionales, la ley y la doctrina.

El presente trabajo investigativo está comprendido en tres capítulos. El primer capítulo abarca un compendio de Principios Universales del Derecho Tributario, que constituyen premisas fundamentales dentro de la estructura del IVA y sus elementos, en relación lo que establece la normativa ecuatoriana respecto de éste régimen en la actualidad. El segundo capítulo, contempla el estudio de tarifas diferenciales del impuesto IVA visto a la luz de los principios de progresividad y neutralidad de los tributos, además, estadísticas de precios a los consumos y, el sistema de compensación de este nuevo sistema mediante la utilización del crédito tributario y la devolución del saldo a favor de IVA repercutido. En el tercer capítulo, aludimos al Derecho Comparado como fuente del Derecho y observamos el tratamiento de tarifas diferenciales que se le da Impuesto al Valor Agregado en legislaciones de otros países. Finalmente, se encuentran las conclusiones y recomendaciones de este trabajo.

## ABSTRACT

The Value Added Tax VAT is an indirect regressive tax, which lapses on consumption itself and levied transfers of property and provision of services as well. It is determined by applying a calculation by which the total or net value of the goods or services purchased, that we will impose an additional percentage of VAT, currently 12 and 0 percent; in each of the merchandising stages of the product or service. We emphasize that the main characteristic of VAT is it causes regression in the economy of families in a community, who are required to pay for their purchases with the same tax rate, regardless of whether they are products or services of first necessity, or conversely, if they are luxury types. Consequently, it does not consider their economic status or ability to pay, making this a very unfair tax. Under this statement, with the purpose of providing equity to the VAT, this thesis proposes the application of differential rates using various tools such as the Constitution, International Treaties, Law, Doctrine and Jurisprudence. This work contains three chapters.

The first chapter includes an overview of Universal Principles of Tax Law, which are fundamental premises within the VAT structure and its elements, being observed by the perspective of the ecuadorian rules established for this regime.

The second chapter concerns the study of differential rates of VAT tax in light of the principles of progressive taxation and neutrality, also, the study of statistics on consumption and prices and the method of compensation of this new system by the use of tax credit and drawback of balances in favor of output VAT.

In the third chapter, we refer to Comparative Law and observe the treatment given to differential rates to tax such as VAT in the law systems of another countries.

Finally, below are the conclusions and recommendations of this thesis.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I</b> .....	<b>4</b>
<b>1 ESTRUCTURA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b> .....	<b>4</b>
1.1 GENERALIDADES .....	4
1.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO .....	5
1.2.1 Principio de Generalidad .....	6
1.2.2 Principio de Progresividad .....	8
1.2.3 Principio de Eficiencia .....	9
1.2.4 Principio de Simplicidad Administrativa .....	10
1.2.5 Principio de Irretroactividad .....	11
1.2.6 Principio de Equidad o Igualdad .....	12
1.3 OTROS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS NO CONTEMPLADOS EN LA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR .....	14
1.3.1 Principio de Legalidad .....	14
1.4 PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL .....	16
1.5 TRIBUTOS .....	18
1.5.1 Marco Conceptual .....	18
1.5.2 Clasificación de los Tributos .....	19
1.5.2.1 Impuestos .....	20
1.5.2.2 Tasas .....	26
1.5.2.3 Contribuciones Especiales .....	27
1.6 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	28
1.6.1 Antecedentes Históricos .....	29
1.6.2 Evolución del IVA en el Ecuador: desde el Impuesto a las Transacciones Mercantiles en 1970 .....	31
1.6.3 Definición del IVA .....	34
1.6.4 Naturaleza Jurídica del IVA .....	35
1.7 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	36
1.7.1 Hecho Imponible .....	36
1.7.1.1 La Transferencia de Dominio de Bienes Muebles .....	38
1.7.1.2 La Prestación de Servicios .....	40
1.7.1.3 Las Importaciones .....	41
1.7.2 Sujetos de la obligación del IVA .....	42
1.7.2.1 Sujeto Activo .....	42
1.7.2.2 Sujeto Pasivo .....	42
1.7.3 Base Imponible del IVA .....	46

1.7.4 Tarifa, Tipo Impositivo o Alícuota del IVA .....	47
1.7.4.1 Servicios Gravados con Tarifa del 0% .....	48
1.7.4.2 Transferencias de Bienes Gravados con 0% .....	50
1.7.5 Declaración, Liquidación y Pago del IVA .....	52

## **CAPÍTULO II..... 55**

### **2 TARIFAS DIFERENCIALES, CRÉDITO FISCAL Y DEVOLUCIÓN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO..... 55**

2.1 INTRODUCCIÓN.....	55
2.2 EL IVA Y LA PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO.....	55
2.3 LA NEUTRALIDAD DEL IVA .....	59
2.4 IMPUESTOS PLURIFÁSICOS SOBRE LAS VENTAS.....	60
2.4.1 Impuesto Plurifásico Acumulativo o en Cascada .....	60
2.4.2 Impuesto Plurifásico no Acumulativo .....	61
2.5 ÍNDICE DE PRECIOS DE CONSUMO (IPC) .....	63
2.6 DECISIÓN 599 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (CAN).....	64
2.7 OPERACIÓN NO GRAVADA, EXENCIÓN Y TARIFA DEL 0%.....	65
2.7.1 Las Exenciones del IVA .....	66
2.7.2 La Tarifa del Cero por Ciento .....	67
2.8 LOS TIPOS IMPOSITIVOS O DE GRAVAMEN .....	67
2.9 CRÉDITO TRIBUTARIO Y DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	70
2.9.1 La Repetición Tributaria .....	70
2.9.2 El Crédito Tributario del Impuesto al Valor Agregado .....	71
2.9.2.1 Crédito Tributario Total.....	73
2.9.2.2 Crédito Tributario Parcial o Proporcional.....	74
2.9.2.3 No Existencia de Crédito Tributario.....	77
2.10 CRÉDITO TRIBUTARIO POR RETENCIONES .....	77
2.10.1 Saldos a Favor de Crédito Tributario .....	80
2.11 DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	81
2.11.1 Devolución de IVA a Exportadores .....	83

## **CAPÍTULO III..... 85**

### **3 ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IVA ECUATORIANO CON OTROS REGÍMENES DE IVA EN EL MUNDO..... 85**

3.1 INTRODUCCIÓN.....	85
3.2 ESPAÑA.....	85
3.2.1 Impuesto General Sobre el Tráfico de las Empresas.....	85

3.2.2	Impuesto sobre el Valor Añadido .....	86
3.2.3	Estructura de la Tarifas Diferenciadas .....	88
3.3	COLOMBIA .....	89
3.3.1	Tasa del IVA en Colombia .....	90
3.3.1.1	Régimen del Decreto-Ley 3288 de 1963.....	90
3.3.1.2	Régimen del Decreto-Legislativo 1595 de 1966.....	90
3.3.1.3	Régimen de Decreto-ley 435 de 1975.....	91
3.3.1.4	Sistema de Decretos 1988, 2104 y 2368 de 1974, fijados por la propuesta de la Comisión Musgrave.....	91
3.3.1.5	Régimen del Decreto- ley 3541 de 1983.....	92
3.3.2	Devoluciones de Saldos a favor por diferencias tarifarias entre los Impuestos Generados y los Repercutidos en el IVA Colombiano .....	94
3.4	ESTADOS UNIDOS .....	95
3.5	BOLIVIA .....	96
3.6	CHILE.....	97
3.6.1	Impuesto a la Compraventa.....	97
3.6.2	IVS Chileno en la Actualidad.....	100
3.6.3	Mecanismo de la Tributación del IVA Chileno.....	101
<b>4</b>	<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....</b>	<b>103</b>
4.1	CONCLUSIONES.....	103
4.2	RECOMENDACIONES .....	105
	Bibliografía .....	108
	Anexos .....	112

## INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) es en nuestro país y en todas partes del mundo, un tributo de naturaleza principalmente indirecta que recae sobre el consumo y grava las transferencias de bienes y servicios efectuadas por empresarios y comerciantes. No obstante de que estos últimos son quienes efectúan el pago del impuesto, el verdadero sujeto pasivo de esta obligación tributaria para con el Estado es, en definitiva, el destinatario final de los bienes y servicios. Por su parte, la Administración Tributaria, reflejada en la persona jurídica del Servicio de Rentas Internas, es el ente facultado, entre otras atribuciones, a recaudar mensualmente este rubro, a medida que se producen las transferencias del bien o prestación de servicios por parte de quienes intervienen en el proceso, respectivamente.

El IVA que acepta el adquirente de bienes y servicios se determina aplicando un cálculo mediante el cual al importe o valor neto de los bienes o servicios comprados, se impone o adiciona un porcentaje correspondiente al impuesto que actualmente en el Ecuador es del 12 por ciento unificado, para casi la mayoría de adquisiciones de bienes y servicios, sin tomar en cuenta a aquellos que por Ley se encuentra gravados con una tarifa del 0 por ciento. Por ejemplo, si el importe de un bien o servicio, sin impuesto, es de USD. 100,00 dólares, el adquirente, ya sea una persona natural o una entidad jurídica, sabe que tiene que pagar ese importe más el porcentaje del 12 por ciento correspondiente al tributo del IVA.

De acuerdo a los principios que rigen en el sistema tributario vigente, expresados en la Constitución del Ecuador, principalmente, los principios de progresividad, neutralidad y equidad tributaria, partimos de la base mediante la cual es de transcendental importancia considerar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos para la imposición con este gravamen, actualmente regresivo, para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados y ponderando la distribución de la riqueza en la sociedad, de tal manera que el

IVA se convierta en un impuesto más justo y equitativo. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

De lo mencionado, a la luz de la equidad, una tarifa generalizada del 12 por ciento sería una carga excesiva e injusta respecto de los adquirentes que compran un bien o servicio ya que, en algunos de los casos, éstos no justifican ese porcentaje en operaciones que sean cotidianas del contribuyente, además de aquellas transferencias de bienes y prestación de servicios en las que el porcentaje de IVA gravado equivale un significativo abuso a la capacidad económica de los consumidores cuyos ingresos son bajos. Entonces, es interés de la Administración Tributaria el implementar medidas efectivas que brinden más progresividad y neutralidad al impuesto en vías de incentivar la tributación, reducir los niveles de evasión y aumentar, en definitiva, la recaudación de este gravamen.

Así, buena parte del bajo recaudo se explica por la evasión de aquellos contribuyentes que no encuentran ningún incentivo para tributar (bien sea porque no lo consideran su deber, porque no están dispuestos a financiar al Estado o porque no esperan ser descubiertos y sancionados), por los efectos negativos de las altas tarifas y además por la pérdida de recaudo generada en las múltiples operaciones gravadas con tarifa del cero por ciento.

Sin embargo de lo mencionado, el Impuesto al Valor Agregado, pese a ser un impuesto meramente indirecto y regresivo, se ha constituido en el mayor rubro, no petrolero, que conforma el presupuesto fiscal del Estado, habiendo logrado una recaudación para el año 2010 de USD. 4.174.880.124, con un crecimiento nominal de más del 100 por ciento, a diferencia del Impuesto a la Renta cuyo crecimiento nominal arrojó una cifra negativa de menos dos punto cuatro por ciento; contradiciendo de manera firme a la política fiscal que supone la consolidación de los ingresos a través de la tributación directa y progresivo sobre la indirecta, por lo que es importante considerar que este tributo en

condiciones más justas y equitativas puede ser todavía más significativo para la Administración Tributaria, una posibilidad puede ser la aplicación de tarifas diferenciales, objetivo de estudio en este trabajo de titulación.

# CAPÍTULO I

## 1 ESTRUCTURA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### 1.1 GENERALIDADES

Para empezar este estudio debemos, indispensablemente, aludir a las normas y principios que rigen al Derecho Tributario en nuestro ordenamiento jurídico y que constituyen premisas fundamentales para la estructuración del régimen sobre el Impuesto al Valor Agregado.

En primer lugar, entendamos por Derecho Tributario a la rama del Derecho Financiero que comprende el conjunto de normas y principios que atañen a los tributos, en relación a su nacimiento, determinación y recaudación; así como de los derechos y obligaciones que nacen tanto para el sujeto pasivo quien es el llamado a pagar los tributos, como para el sujeto activo -Estado- en su calidad de acreedor de dichos ingresos.

Se lo considera parte del Derecho Financiero, puesto que a través de la recaudación de los tributos, el Estado cumple con su objetivo primordial de obtener los ingresos necesarios para el financiamiento estatal mediante los cuales alcanza a satisfacer las necesidades colectivas. A esta operación económica en la que el Estado recauda medios económicos para ser reinvertidos en la sociedad, se la denomina “actividad financiera del Estado”.<sup>1</sup>

Complementariamente a la actividad financiera del Estado, se vincula la política fiscal adoptada por el Gobierno, debido a que ésta última, reúne el conjunto de decisiones que asume el Estado en relación a los ingresos y gastos públicos.

---

<sup>1</sup> FIGUEROA, Waldo, “Apuntes de Clases Derecho Tributario 1”, 2004, pág. 2 – 3.

Las decisiones relacionadas con los ingresos y gastos públicos guardan relación con la política fiscal de un país. Un país debe mantener una estructura de ingresos estables, fundamentados en tributos. Los impuestos ayudan a financiar las actividades del Estado, a ejecutar proyectos de beneficio social e invertir en la producción de bienes y en la prestación de servicios. Su principal ventaja frente a los ingresos petroleros, es su sostenibilidad en el mediano plazo, debido a que no dependen de precios internacionales.<sup>2</sup>

En concordancia con lo anterior, el numeral 5 del Art. 261 de la Constitución del Ecuador señala: una de las competencias exclusivas del Estado central es: (...) Numeral 5. Las políticas económica, **tributaria**, aduanera, arancelaria; **fiscal** y monetaria (...). Es importante que recalquemos este punto en nuestra investigación para comprender que las tarifas diferenciales serían susceptibles también de la política fiscal que se acoge en el país.

Dentro del Derecho Tributario, a su vez, podemos distinguir dos partes importantes como son, en primer lugar, el compendio de principios generales que regulan la potestad tributaria del Estado y sus límites, así también las normas de organización administrativa en concordancia con las garantías constitucionales; y, en segundo lugar, los códigos, leyes y reglamentos que regulan los distintos gravámenes establecidos por ley. Esta división es resultado de la sumisión a las reglas de jerarquía normativa en un Estado Social de Derecho.

## 1.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Los principios constitucionales del Derecho constituyen premisas fundadoras a las cuales se adhieren los ordenamientos jurídicos que anhelan un desarrollo social que esté caracterizado por la justicia dentro de una sociedad.

El Art. 300 de la Constitución del Ecuador manifiesta:

---

<sup>2</sup> <http://cef.sri.gov.ec/virtualcef/file.php/1/MaterialCursosVirtuales> 23 de marzo de 2011

... el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.<sup>3</sup>

En armonía, el Art. 5 del Código Orgánico Tributario señala que el régimen tributario se debe regir por los principios de: legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Ahora bien, si comparamos ambos artículos, podemos resaltar por una parte, que la Constitución no contempla en su apartado el principio de legalidad, tan importante, a razón de que garantiza la seguridad jurídica en el desarrollo de la relación jurídica tributaria; a su vez, resaltamos que la disposición del Código Tributario no guarda estrecha relación con lo que emana de la Constitución respecto de los principios de proporcionalidad y progresividad, respectivamente, en virtud de lo cual, partiendo desde el punto de que estos principios son contradictorios el uno del otro, consideramos que la norma secundaria debe ser reformada ó simplemente ignorada por no estar en armonía con la norma suprema.

Al desentrañar el espíritu constituyente sobre la disposición normativa citada se pueden identificar los principios jurídicos que rigen en el marco del régimen tributario ecuatoriano, tan importantes porque emanan de la Carta Magna, pilar que sustenta a un Estado tanto en su estructura como en su desarrollo.

Entonces, atendiendo a las dos normas previamente citadas, a continuación pasamos a analizar cada uno de los principios enumerados en el orden que menciona la norma constitucional.

### **1.2.1 Principio de Generalidad**

Se estima que el principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse al manifestar que: “sólo están obligados a pagar tributos aquellas personas,

---

<sup>3</sup> Constitución del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.

físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas, previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia el correspondiente hecho generador del tributo de que se trate”.<sup>4</sup>

Entendamos por ley general a aquella que se aplica a todas las personas quienes cumplen con los presupuestos fácticos que la misma norma establece para ser exigibles, sin excepción, por lo que contempla que no todas las personas deben pagar impuestos indistintamente de su condición sino que depende directamente de si cumplen con los parámetros preestablecidos por ley para ser de cumplimiento obligatorio. Esta condición se ve traducida, la mayoría de veces, en la capacidad contributiva de las personas.

De la premisa anterior se puede abstraer que el principio de generalidad no necesariamente hace relación a todas las personas sin diferencia de su condición dentro de una sociedad, puesto que esta definición se aplica más bien al concepto de uniformidad de las leyes, el cual está concebido en la forma que la ley debe aplicarse a todos por igual y sin distinción de ninguna especie, es decir, a todas las personas en una jurisdicción, de lo cual y si nos remitimos explícitamente a lo establecido por ley, el principio que rige en el régimen tributario es el de generalidad y no así el de uniformidad.

Por otro lado, el principio de generalidad supone a su vez la prohibición de cualquier clase de privilegio en el pago de tributos, privilegio que puede verse reflejado en la creación de exenciones que quiebran la esencia en sí del principio del cual hablamos por cuanto “neutralizan la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica”.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> <http://www.monografias.com/trabajos57/finanzas-publicas/finanzas>, 31 de enero de 2011

<sup>5</sup> Sentencia N° 119/2009 del Tribunal Superior de Justicia, Comunidad de Madrid. Sala de lo Contencioso, 21 de enero de 2009. Dato obtenido de internet el 01 de febrero de 2011.

Sin embargo de que el principio de generalidad pugne en contra de la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser, éstas son constitucionalmente válidas en cuanto respondan a fines de interés general.

### **1.2.2 Principio de Progresividad**

Hace referencia a la proporción del aporte total que cada contribuyente adiciona a la recaudación de un tributo específico, en relación directa con su capacidad contributiva. En este contexto, se entiende por progresividad al mecanismo que “permite otorgar un tratamiento diferencial aquellos contribuyentes con mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la por la mayor tributación a que están obligados”.<sup>6</sup>

El Art. 300 de la Constitución del Ecuador manda al poder legislativo a respetar el principio de progresividad en el régimen tributario de tal manera que distingue a los contribuyentes que poseen un patrimonio mayor y perciben más ingresos dentro de la sociedad y dispone que éstos aporten en mayor cantidad al financiamiento del gasto público a través del pago de sus impuestos, por lo que se les debe imponer tarifas más elevadas en relación con el resto de sujetos pasivos en la relación jurídica tributaria.

Este enunciado encuentra mucha relación y similitud con la definición que guarda el principio de equidad, sin embargo éste no es aplicable a los tributos indirectos como es el caso del IVA, en el cual de acuerdo a la realidad fiscal de nuestro país este impuesto está principalmente caracterizado por ser de naturaleza regresiva, es decir, que grava la transferencia de bienes y servicios y demanda de todas los contribuyentes, indistintamente de aquellas con altos o escasos recursos, el mismo tratamiento de pago.

---

<sup>6</sup> [www.gerencie.com/principio-de-progresividad-tributaria](http://www.gerencie.com/principio-de-progresividad-tributaria) 02 de febrero de 2011

### 1.2.3 Principio de Eficiencia

La doctrina diferencia la eficiencia tributaria en dos aspectos puntuales que son: 1) en cuanto el diseño de los impuestos creados por el legislador; y, 2) acerca del recaudo de los tributos por parte de la administración.

En cuanto a su diseño, un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, aunque desde otro punto de vista, el impuesto que permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. (...). En cuanto a su recaudo, la eficiencia mide qué tantos recursos logra recaudar la administración bajo las normas vigentes.<sup>7</sup>

Sobre la cita, podemos resumir que el principio de eficiencia se determina bajo los índices de recaudación efectiva que logra obtener la Administración Tributaria dentro de los parámetros establecido por ley, que no alteren o afecten de manera agresiva a la economía de los sujetos pasivos, es decir, que si bien puedan adoptar medidas que logren mejorar el recaudo de manera instantánea, no generen consecuencias negativas a largo plazo dentro del sistema tributario, como puede ser el caso de la evasión.

El principio de eficiencia del sistema tributario obliga al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana. [...]. Establecido por el legislador el deber de tributar y radicada la función recaudadora en manos de la Administración, la posibilidad de sancionar de manera directa a los reuantes es el instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario.<sup>8</sup>

Como es razonable pensar, la eficiencia en la recaudación de los impuestos por parte del Fisco se ve manifestada a través de la facultad sancionatoria del Estado, la cual permite reprimir la desobediencia de los contribuyentes y mantiene la responsabilidad de éstos de cumplir sus obligaciones tributarias.

---

<sup>7</sup> <http://www.gerencie.com/principio-de-eficiencia-tributaria.html> 14 de enero de 2011

<sup>8</sup> <http://www.gerencie.com/el-iva-frente-al-principio-de-eficiencia-tributaria>, 14 de enero de 2011

El tema de la aplicación de sanciones administrativas en materia específica de IVA, también considera la colaboración de los adquirentes de bienes y servicios a exigir de sus proveedores las facturas correspondientes, en aras de enfrentar eficazmente el grave fenómeno de la evasión, y sanciona a quienes realizan este delito conforme al Art. 342 y 344 del Código Tributario,<sup>9</sup> por incumplir con su obligación constitucional y legal de contribuir con el Estado.

#### **1.2.4 Principio de Simplicidad Administrativa**

Una de las necesidades principales que debe contemplarse en todo sistema tributario es indispensablemente su simplicidad de aplicación, esto es que, el Fisco logre que los procesos fiscales, tales como los de: determinación, declaración, liquidación, resolución y sanción, contenidos en el Art. 67 del Código Tributario,<sup>10</sup> sean prácticamente sencillos de realizar para los contribuyentes quienes deben satisfacer dichas obligaciones, orientándoles y simplificándoles esta tarea que es casi siempre compleja.

El principio de simplicidad el cual la Administración Tributaria está llamada a cumplir y respetar, se ve reflejado con las siguientes características:

- Transparencia en la Administración Tributaria.
- Costos no elevados y justificados de cumplimiento por parte de los contribuyentes y de control por parte de la Administración.
- Conocimiento de los contribuyentes sobre sus obligaciones tributarias.

---

<sup>9</sup> Código Orgánico Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 09 de marzo de 2009

<sup>10</sup> *Ibíd.*

### 1.2.5 Principio de Irretroactividad

Partimos del postulado de que “la Ley rige para lo venidero”,<sup>11</sup> que demuestra y asegura que las leyes y sus efectos operan después de la fecha de su promulgación y no hacia atrás en el tiempo.

El origen del principio de irretroactividad encuentra su justificación y razón de ser en nuestro ordenamiento, según observamos a continuación:

El fundamento es la base sobre la cual se asienta o estriba una realidad, y cuando se pregunta cuál es la base que funda la realidad jurídica del principio de irretroactividad, se observa que es la necesidad de dar estabilidad al ordenamiento jurídico. Porque sin el mencionado principio se presentan confusiones sobre la oportunidad de regulación, de suerte que en muchas ocasiones con una conveniencia presente se regulaba una situación pasada, que resultaba exorbitante al sentido de la justicia, por falta de adecuación entre el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica.<sup>12</sup>

En materia tributaria, este principio es indudablemente muy importante ya que garantiza la seguridad jurídica de los individuos dentro de la relación jurídica tributaria y, por ende, del orden público dentro de la sociedad en la que las personas gozan de confianza en la ley vigente y en virtud de ésta es que celebran sus contratos y cumplen con sus obligaciones fiscales.

La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad.<sup>13</sup>

En concordancia a lo que manifiesta la doctrina, el actual Código Orgánico Tributario ecuatoriano, en su Art. 11 dispone:

---

<sup>11</sup> <http://www.derechoecuador.com/index>, 30 de junio de 2011

<sup>12</sup> <http://www.gerencie.com/principio-de-irretroactividad-de-la-ley.html> 23 de marzo de 2011

<sup>13</sup> *Ibidem*.

Art. 11.- Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.<sup>14</sup>

En relación con lo anunciado, las disposiciones nuevas o reformadas relativas al régimen del Impuesto Al Valor Agregado, al ser un gravamen declarado mensualmente, regirán a partir del primer día del mes siguiente del que han sido debidamente publicadas en el Registro Oficial.

### **1.2.6 Principio de Equidad o Igualdad**

Semejante al “principio de justicia”, el principio de equidad es un principio en el Derecho Tributario mediante el cual se determina la carga fiscal de los sujetos obligados en la relación tributaria en sujeción directa con su capacidad contributiva. En atención a lo indicado, se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios entre los contribuyentes a fin de evitar que hayan imposiciones excesivas o rendimientos exagerados a quien tiene menos y más capacidad económica, respectivamente.

La doctrina ha resaltado la importancia de la equidad diferenciándola así en dos clases: la equidad vertical y la equidad horizontal.

(...) Así pues, se tiene que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, guarda relación con el principio de progresividad.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Código Orgánico Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 09 de marzo de 2009.

<sup>15</sup> <http://www.gerencie.com/principio-de-equidad-tributaria.html> 23 de marzo de 2011

En relación a lo último, podemos traer a colación el apotegma de Aristóteles “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales” y resumimos que el principio de igualdad de la ley y, específicamente, del régimen tributario se traduce en que el Fisco está en la obligación de tratar idénticamente situaciones análogas y, excepcionalmente, dar un tratamiento distinto a situaciones distintas que sean “sui generis” y no se asimilen.

Estimamos que este principio es de fundamental importancia en cuanto al Impuesto al Valor Agregado se refiere por cuanto a la luz de la equidad una tarifa generalizada del 12 por ciento no consulta realmente a la capacidad económica de cada uno de los sectores sociales dentro de una sociedad, por ejemplo: encontramos que una persona A que tiene ingresos de USD\$ 264 dólares mensuales (salario básico unificado al año 2011) paga por las adquisiciones de sus bienes y servicios la misma alícuota del 12 por ciento que paga otra persona, B, que mantiene ingresos mensuales de miles de dólares y realiza las mismas operaciones gravadas; de tal manera que con este sistema no se respeta la equidad que está llamada a garantizar el tributo.

Sobre el principio de equidad, el jurisperito Darío Alejandro Rossignolo, profesor de la Universidad de Buenos Aires, expresa acerca de la aplicación de tarifas diferenciadas, que respecto de esta perspectiva: “Un sistema tributario satisface al valor “equidad” cuando los sectores de mayor capacidad contributiva (los de mayor ingreso) pagan una cuota de impuesto más elevada relativamente a la de otros sectores”.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Rossignolo, Darío Alejandro. (2002): El impacto de la carga tributaria sobre la distribución del ingreso, Centro de Evaluación y Estudios en Economía Social para el Alivio de la Pobreza, Banco Interamericano del Desarrollo. Buenos Aires.

## 1.3 OTROS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS NO CONTEMPLADOS EN LA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR

### 1.3.1 Principio de Legalidad

Este principio tiene clara su expresión filosófica en el enunciado latino conocido como “nullum tributum sine lege”.<sup>17</sup>

En las palabras de Locke, la cita de Rodolfo Spisso a continuación:

Locke funda la razón filosófica del principio “nullum tributum sine lege” el principio de la autoimposición, sosteniendo que “es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque ¿Qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?”.<sup>18</sup>

Si hacemos alusión a esta cita encontramos que el principio de legalidad es un postulado vital en el Derecho Tributario, porque establece que ninguna persona puede ser obligada a pagar un tributo que no esté previamente determinado por ley, es decir, que haya cumplido con los requisitos formales para su creación y que haya sido emanado por órgano competente, en nuestro caso de la Asamblea Nacional, misma que ha sido constitucionalmente electa por la sociedad, por ende, se encuentra legalmente facultada para tomar decisiones en representación de la mayoría, preservando los derechos de propiedad de sus representados.

A este principio también se lo conoce como “principio de reserva de ley” y encuentra su origen histórico en los primeros Parlamentos Medievales, “cuando el poder del Monarca se limitaba al atribuirse a las Asambleas electivas toda

---

<sup>17</sup> <http://www.econlink.com.ar/principio-legalidad-derecho-tributario>

<sup>18</sup> SPISSO Rodolfo, Derecho Constitucional Tributario. Ed. Lexis Nexis, Cap. X, parágrafo 56

decisión que afectara los derechos personales y patrimoniales de los súbditos”,<sup>19</sup> atribuyéndose a este hecho la existencia del principio de legalidad a través del cual se deja como precedente que no compete más que al órgano legislativo crear, modificar y extinguir tributos.

Al respecto, el principio de legalidad encuentra su sustento explícito en el Art. 301 de la Constitución del Ecuador, en el cual la norma dispone:

... solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la Ley.<sup>20</sup>

Es importante destacar de la norma precitada que la iniciativa legislativa en materia tributaria es exclusiva de la función ejecutiva, tal y como lo corrobora el Art. 135 de la misma Constitución, que expresa: “solo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos (...)”.<sup>21</sup>

En avenencia al ordenamiento jurídico, la doctrina en la persona del jurisconsulto ecuatoriano Marco Albán Zambonino señala lo siguiente:

El principio de legalidad exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de la Ley).<sup>22</sup>

De lo expuesto, consideramos que este principio constituye garantía incuestionable de la seguridad jurídica en la relación tributaria del Estado con

---

<sup>19</sup> ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. (1999): El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad Tributaria. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México. Año III, No. 8, Julio p. 35.

<sup>20</sup> Constitución del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008

<sup>21</sup> *Ibidem*.

<sup>22</sup> ALBAN, Marco. (2005): Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, editorial Instituto Ecuatoriano de Derecho, Cuenca. p. 254

los contribuyentes, pues determina que el hecho imponible, la base imponible, los sujetos obligados al pago, la fecha de pago, las exenciones, infracciones, sanciones y demás, existan únicamente cuando la ley así lo establezca, asegurando que los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones tributarias dentro del marco del ordenamiento legal sin abusos ni excesos no contemplados en el mismo, como podría ocurrir sin la existencia de este principio de reserva de ley.

Para terminar con los Principios del Derecho en el sistema tributario, quisiéramos abarcar dentro de los citados uno más, el cual es el Principio de Neutralidad Fiscal, mismo que a pesar de no haber sido considerado por el legislador en la redacción de las dos disposiciones legales citadas inicialmente, nos obliga a tratar debido a su participación y relación directa y específicamente con el Impuesto al Valor Agregado y nuestro planteamiento de aplicación de tarifas diferenciales en este régimen, tal como lo explicamos a continuación:

#### 1.4 PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL

Un impuesto neutral es aquel que no altera el comportamiento de los agentes económicos. Se trata de un sistema neutral aquel que no interfiera con el mercado en las decisiones de consumo, producción, trabajo, inversión,<sup>23</sup> y que no discrimine en el origen de los ingresos,<sup>24</sup> que evite la doble imposición al deducir de los débitos fiscales los créditos ya pagados.

Expliquemos más ampliamente lo anterior definiendo que se entiende por débito y crédito fiscal respectivamente. Decimos entonces que el **débito fiscal** es aquel que se genera al aplicar al precio neto de venta del producto la alícuota vigente del impuesto, mientras que el **crédito fiscal** es aquel que se

---

<sup>23</sup> ARAOS, Romualdo. Modificaciones al IVA: Consideraciones Tributarias sobre su Inconveniencia. Editorial expansiva. Edición 25. p. 8.

<sup>24</sup> JORRATT, Michael; Barra, Patricio. (1998): Un análisis del Sistema Tributario Chileno. Subdirección de Estudios. Servicio de Impuestos Internos. p. 20.

genera en la compra de insumos, contratación de servicios, etc., que se necesitaron para la elaboración de dicho bien o, a su vez, también servicios. Por lo que la diferencia entre ambos radica en que al momento de declarar y pagar el impuesto se tributa sobre la base del débito fiscal restándole de este valor lo que se tenga como crédito fiscal, y eso constituye en cada período fiscal el monto a abonar al fisco.

A manera de ejemplo visual, presentamos el siguiente cuadro en el cual se pueden apreciar las etapas de comercialización por las que atraviesa un producto y que sin perjuicio de soportar la carga del gravamen en cada una de ellas, respeta el principio de neutralidad fiscal ideal en un sistema de tributación del impuesto al consumo.

Al revisar el cuadro nos encontramos con la disyuntiva de por qué la Administración Tributaria no logra funcionar o implementar este sistema de tributación, pues bien son algunos los criterios que pueden dilucidarse de esta situación, entre los cuales podemos mencionar que los legisladores de nuestro país a través de la historia han creado leyes tributarias que no están orientadas y dirigidas a respetar estos principios fundamentales del Derecho Tributario, sino que buscan bien o mal recaudar más de los contribuyentes, sin cuestionarse de quien o como provienen los fondos de los tributos o si el IVA, en este caso, es un impuesto justo, equitativo y neutral.

**CUADRO 1.1. Causación del IVA en distintas etapas de comercialización de un producto.**

<b>Etapas de Comercialización</b>	<b>Transferencia</b>	<b>Tributación</b>
Importador de refrigeradoras	vende a 1000 + 12 % IVA c/u	Deposita \$ 120 al fisco
Distribuidor	vende a 1500 + 12 % IVA	\$ 180 Débito Fiscal \$ 120 Crédito Fiscal Deposita \$ 60 paga al fisco
Proveedor	Vende a 2000 + 12% IVA	\$ 240 Débito Fiscal \$ 180 Crédito Fiscal Deposita \$ 60 paga al fisco

**Fuente:** La autora

## 1.5 TRIBUTOS

### 1.5.1 Marco Conceptual

Etimológicamente la palabra tributo, proviene de la expresión latina “tributum” la cual fue utilizada desde los tiempos del imperio romano, en el año 162 antes de Cristo, entendiéndose como: carga, gravamen, imposición.<sup>25</sup> Por su parte, el verbo “tributar”,<sup>26</sup> en derecho público, hace referencia al acto de entregar al Estado cierta cantidad de dinero a razón de obligaciones tributarias exigibles por ley, cuyo importe se destina a solventar el gasto público.

Doctrinariamente, el jurisconsulto Héctor Villegas, define a la palabra tributo como: “La prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines”.<sup>27</sup>

Giuliani Fonrouge no da su apreciación de tributo y expresa que es “la prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.<sup>28</sup>

De las definiciones de los juristas y enciclopedias mencionados podemos colegir que los tributos son prestaciones patrimoniales que entregamos obligatoriamente por el mandato de ley al Estado en el que residimos con la finalidad de aportar para el financiamiento y gasto del país mismo.

---

<sup>25</sup> <http://www.derechoecuador.com/> 18 de octubre de 2010

<sup>26</sup> <http://es.thefreedictionary.com/tributar> 30 de junio de 2011

<sup>27</sup> VILLEGAS, Héctor; Curso de Finanzas. Derecho Tributario y Financiero. Tomo I - Buenos Aires.

<sup>28</sup> [www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/tributo/](http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/tributo/) 08 de febrero de 2011

Para varios tratadistas como José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, aquellos caracteres del tributo que apenas suscitan controversia son:<sup>29</sup>

- Se trata de una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria).
- Dicha prestación debe cumplir con el principio de legalidad, es decir estar manifiesta en una ley.
- Que con la misma se tienda a procurar la cobertura de los gastos públicos.
- Que ocurra el hecho imponible que da lugar a la obligación tributaria.
- Aunque muy discutido, atiende al principio de la capacidad contributiva, aun a pesar de que a veces la misma no se manifiesta como presupuesto de hecho del tributo.<sup>30</sup>

### 1.5.2 Clasificación de los Tributos

La doctrina ha dividido a los tributos en un sinnúmero de clasificaciones, sin embargo, conforme dice Einaudi “toda clasificación es arbitraria y no es preciso exagerar su importancia atribuyéndole más de la que corresponde” ,<sup>31</sup> por tal razón, el legislador ecuatoriano ha optado por una clasificación tripartita que clasifica a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Consecuentemente, el inciso 2 del artículo 1 del Código Tributario Ecuatoriano,

---

<sup>29</sup> PÉREZ de Ayala, José; GONZÁLEZ, Eusebio. (1986): Curso de Derecho Tributario. Tomo I. editorial de Derecho Reunidas. Cuarta Edición. Madrid. p. 193.

<sup>30</sup> MOSCHETTI Francisco. (1980): El principio de Capacidad Contributiva. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. p. 141.

<sup>31</sup> EINAUDI Luigi. (1968): Principios de Hacienda Pública. Editorial Aguilar. Sexta Edición. Madrid. p. 75.

señala: "...entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora".<sup>32</sup>

En diversos foros tributarios, como por ejemplo en las XI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en Río de Janeiro,<sup>33</sup> se ha propuesto establecer una exacta clasificación, después de haber reconocido la existencia de las contribuciones especiales como especie diferente de los impuestos y las tasas.

### 1.5.2.1 Impuestos

Giuliani Fonrouge nos dice: "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible".<sup>34</sup>

German Bidart Campos complementa definiendo, "impuesto es la prestación patrimonial, generalmente en dinero, debida al Estado sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer necesidades colectivas; en el impuesto, quien lo paga no recibe beneficio concreto de ninguna índole, pero el Estado atiende con su recaudación gastos generales".<sup>35</sup>

De ambas definiciones, los autores se expresan conjuntamente al señalarnos que los impuestos son obligaciones pecuniarias y patrimoniales, lo que nos indica que éstas están directamente relacionadas con la capacidad económica de los contribuyentes; además coinciden en que dicha obligación es exigida por el Estado que hace uso de su poder de imperio lo cual podemos vincular con el carácter coactivo de las leyes relativas a fijación de impuestos, y, finalmente,

---

<sup>32</sup> Código Orgánico Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 09 de marzo de 2009.

<sup>33</sup> Panel de las Contribuciones Sociales. (1983): En: Anales. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (11: 1983: Río de Janeiro). Río de Janeiro: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. p. 509

<sup>34</sup> [www.econlink.com.ar/concepto-de-impuesto](http://www.econlink.com.ar/concepto-de-impuesto) 06 de febrero de 2011

<sup>35</sup> Ibídem.

que éste último es un gravamen sin contrapartida, es decir, sin una contraprestación específica sino más bien para gastos generales del Estado.

El impuesto se diferencia de los demás tributos puesto que el hecho imponible de éste no concibe ninguna contraprestación con la actividad administrativa a la cual se paga el tributo, al contrario del caso de las tasas, por ejemplo las municipales, en las que los sujetos pasivos satisfacen el pago de las mismas esperando por parte de la institución recaudadora, este es el Municipio, una actividad o servicio en particular.

Entonces podemos denominar como impuesto a las prestaciones exigidas a los contribuyentes por parte del Estado, sin esperar contraprestación por parte de éste último, por la sola verificación de un acto, negocio o hecho jurídico económico, establecido en la ley como hecho generador.

Tal y como resaltamos anteriormente, los impuestos solamente pueden crearse mediante ley expedida por el órgano legislativo. Entre los aspectos que debe regular ley que crea el impuesto, tenemos que debe determinar el hecho generador o presupuesto de hecho que da lugar a la configuración del impuesto, conforme lo dispone el Art. 16 del Código Orgánico Tributario, que señala: "Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo".<sup>36</sup>

Paralelamente a la realización del hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria a ser cumplida por parte del contribuyente, se encuentra la obligación tributaria contenida en el Art. 18, en concordancia con el Art. 15 del mismo cuerpo legal, la ley manifiesta: "La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo",<sup>37</sup> entendiéndose como obligación tributaria "el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o

---

<sup>36</sup> Código Orgánico Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 09 de marzo de 2009.

<sup>37</sup> *Ibidem*.

responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación de dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.<sup>38</sup>

Debemos decir que únicamente hay impuesto cuando la ley establece quienes verifican el hecho imponible del mismo y solo en la medida de quienes están sujetos, se convierten en obligados, constituyéndose entonces una verdadera relación jurídica entre el Estado y el sujeto pasivo, donde parecería que éste último no concurre en igualdad de condiciones frente al poder estatal; sin embargo, es de resaltar que la actuación del Estado en su gestión recaudadora se ve delimitada por “determinados principios que sometan el actuar estatal a normas jurídicas precisas”;<sup>39</sup> principios previamente abordados.

La doctrina también nos señala que los tributos son exigidos como consecuencia de la posesión de un patrimonio; la circulación de bienes, y; la adquisición de un bien o servicio, tal y como lo mencionamos anteriormente.

A juicio de los tratadistas, el impuesto también se caracteriza por ser un tributo que responde al principio de capacidad contributiva, de una obligación unilateral del sujeto pasivo para con el Estado que no garantiza una contraprestación determinada por parte de éste último a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria más que los beneficios generales que son fruto de la acción continua del Estado, según lo dice Jarach, “capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir con los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular”.<sup>40</sup>

Nuestro Código Tributario no ofrece una definición de impuesto, únicamente se limita a señalar en el Art.1 que el ámbito de aplicación de dicho cuerpo legal,

---

<sup>38</sup> *Ibidem*.

<sup>39</sup> MONTERO TRABEL, JP. Derecho Tributario Moderno. Tomo I. Fundación de Cultura Universitaria. p. 185.

<sup>40</sup> JARACH, Dino. (1999): Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Tercera Edición. Editorial Abeledo – Perrot. p. 253.

alcanza a todos los tributos en general, clasificándolos a éstos en: impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora.

Como características principales del impuesto, la doctrina señala a las siguientes:<sup>41</sup>

- a) la obligatoriedad, los impuestos son prestaciones obligatorias o coactivas de Derecho Público, en cuanto que son tributos;
- b) la unilateralidad, puesto que se exigen sin contraprestación por parte del Estado; y,
- c) que el supuesto de hecho, cuya realización origina, en su caso, el nacimiento de la obligación tributaria, debe ser revelados de una cierta capacidad contributiva.

### **Clasificación de los impuestos en directos e indirectos**

La clasificación más extendida y la más criticada de los impuestos es aquella que los divide en directos e indirectos. Doctrinariamente, es una de las más importantes, fundamentada en varios criterios de distinción, y de gran utilidad para el presente estudio.

Héctor Villegas en su obra “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” expone:

... los impuestos son directos cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, tomados como expresión de capacidad contributiva. Son indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva. Vale decir –conforme a este criterio- que los impuestos directos gravan

---

<sup>41</sup> PÉREZ de Ayala, José; GONZÁLEZ, Eusebio. (1986): Op. Cit. p. 193.

exteriorizaciones inmediatas de riqueza, mientras que los indirectos gravan exteriorizaciones mediatas de riqueza.<sup>42</sup>

En el mismo sentido, Pérez Royo manifiesta que suele decirse que son impuestos directos aquellos que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como es la obtención de renta o la posesión de un patrimonio, mientras que son impuestos indirectos los que se basan en un índice indirecto, como el consumo.<sup>43</sup>

Antiguamente, esta división respondía a la forma de reparto y a los sistemas de recaudación de los mismos, siendo los impuestos directos los que solían cobrarse mediante listas o padrones. En la actualidad, solo se puede delimitar esta clasificación dentro del campo jurídico cuando ésta viene expresamente establecida por el legislador.

### **Clasificación de los impuestos en proporcionales, progresivos y regresivos**

A más de la clasificación anterior, podemos encontrar otra que divide a los impuestos desde el punto de vista de la afectación a la capacidad contributiva, proveniente del postulado de "equidad vertical"<sup>44</sup> la cual clasifica a los impuestos en:

- a. Proporcionales.-** cualquiera que sea el nivel de ingreso o renta de los sujetos pasivos, se gravan en la misma proporción. A mayor capacidad contributiva, mayor impuesto, pero únicamente en los términos relativos,

---

<sup>42</sup> VILLEGAS, Héctor. (1984): Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires. p. 83.

<sup>43</sup> PÉREZ, E. (1992): Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Segunda Edición. Editorial Civitas. Madrid. p. 103.

<sup>44</sup> Equidad Vertical.- diferente afectación con el tributo para los contribuyentes con diversa capacidad de pago. PLAZAS Vega, Mauricio, Impuesto al valor agregado IVA, editorial TEMIS S.A., segunda edición, Santa Fe de Bogotá-Colombia, 1998, pág. 8

es decir que la tarifa permanece constante pero el impuesto aumenta a medida que se eleva la base gravable.<sup>45</sup>

**b. Progresivos.-** a mayor capacidad de pago del contribuyente, mayor incidencia del tributo en términos absolutos y relativos. El aumento de la capacidad contributiva determina el aumento del impuesto, pero no solo en su cuantía, sino también, especialmente, en su tarifa o incidencia.<sup>46</sup>

**c. Regresivos.-** a medida que aumenta el índice de capacidad contributiva, la tarifa del tributo disminuye. La alícuota resulta de la relación entre la base gravable y el impuesto.<sup>47</sup>

En otras palabras, este último concepto hace relación a que en tanto la capacidad económica de un individuo mejore, la incidencia del tributo regresivo disminuye, porque su alícuota no varía a pesar del aumento en su patrimonio, entonces el impuesto es inversamente proporcional a su capacidad contributiva.

En el Ecuador, el IVA constituye un impuesto altamente regresivo por el hecho de que una tarifa unificada sea la misma para todas las personas, lo que se traduce en un detrimento en mayor grado a los ingresos de aquellos que pertenecen a los estratos pobres que para los ricos, dado que este impuesto recae sobre el consumo sólo afecta una porción del ingreso de una persona con ingresos altos, mientras que, afecta en gran medida al ingreso de una persona con ingresos bajos.

---

<sup>45</sup> *Ibíd.* p. 11.

<sup>46</sup> ALVIAR, Oscar. (1985): Transcripción de la Comisión Real Canadiense sobre Tributación. Editorial TEMIS S.A. Bogotá. p. 248.

<sup>47</sup> PLAZAS, Mauricio. (1998): Impuesto al valor agregado IVA. Editorial TEMIS S.A. Segunda Edición. Santa Fe de Bogotá. p. 11.

### 1.5.2.2 Tasas

El diccionario de la Real Academia expone: “es el tributo que se impone al disfrute de ciertos servicios o al ejercicio de ciertas actividades”.<sup>48</sup>

Giulani Fonrouge define: “es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”.<sup>49</sup>

Dino Jarach: “la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”.<sup>50</sup>

Ahora bien, después de la exposición de algunas de las definiciones del concepto tasa, procedemos a definir lo que comprendemos por servicio público y encontramos que son aquellos servicios que el Estado presta para satisfacer las necesidades públicas de la sociedad, como pueden ser las necesidades de administración de justicia, defensa exterior, entre las más importantes, así como los servicios de transporte, educación, salud, etc.

Enseguida, tenemos que la tasa proviene en relación a algún servicio público reservado al Estado, y que a diferencia del concepto de impuesto, si se identifica la partida y la contrapartida de la vinculación tributaria y que ésta también es una obligación impuesta por ley. A manera de ejemplo podemos mencionar la tasa aeroportuaria, la cual pagan los pasajeros por el uso de instalaciones aeroportuarias, en este caso, el sujeto pasivo determinado es el pasajero y el uso del aeropuerto es el servicio que se presta para que se efectúe el transporte aéreo. Otros ejemplos pueden ser las tasas derivadas de los servicios de bomberos, agua potable, luz eléctrica, etc.

---

<sup>48</sup> [www.ecolink.com.ar./tasa](http://www.ecolink.com.ar./tasa) 06 de febrero de 2001

<sup>49</sup> *Ibíd.*

<sup>50</sup> *Ibíd.*

Muchos autores encuentran la necesidad de diferenciar entre lo que consideramos como precio y tasa, por lo que el elemento de distinción esencial radica en su fuente jurídica, tal como es el acuerdo de voluntades y la voluntad unilateral y coactiva del Estado, respectivamente.

### 1.5.2.3 Contribuciones Especiales

El diccionario de la Real Academia contiene el concepto de contribución especial y lo define como: el “tributo que se exige a quien se beneficie de la realización de obra pública o del establecimiento de servicios de servicio público”.<sup>51</sup>

Para Giuliani Fonrouge, las contribuciones especiales “pueden definirse como la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”.<sup>52</sup>

De lo citado extraemos que la contribución especial es la prestación pecuniaria que se da en razón de beneficios individuales de una necesidad que satisfizo el Estado a favor del contribuyente. Tal es el caso de una casa que se encontraba sobre una calle de tierra, cuando la entidad del Estado asfalta o pavimenta la calle, su propietario obtiene un beneficio patrimonial porque además de que se incrementa el valor de la casa, también mejora su estándar de vida, de manera que en virtud del accionar del Estado, el beneficiado debe liquidar una contraprestación denominada contribución especial.

Cabe mencionar que a pesar de que en la tasa y en la contribución especial hay una actividad inmediata y directa auspiciada por el Estado a favor del individuo que paga el tributo, la diferencia entre ambos reside en que en el primer caso, el resultado de la prestación es ulterior al pago, mientras que en la

---

<sup>51</sup> <http://www.econlink.com.ar/contribucion-especial> 23 de febrero de 2011

<sup>52</sup> [www.econlink.com.ar/contribucion-especial](http://www.econlink.com.ar/contribucion-especial) 07 de febrero de 2011

contribución especial, se necesita que el individuo obtenga primeramente un beneficio o ventaja patrimonial.

Existen diferentes clases de contribuciones especiales como las de mejoras, por peajes, y las parafiscales. En el Ecuador podemos acordar que existen las dos primeras a pesar de que en el Art. 1 del Código Tributario en la parte pertinente dice: “entiéndase por tributos (...) contribuciones especiales o de mejora”,<sup>53</sup> la norma hace alusión explícita a esa única clase de contribución especial aunque los individuos pagamos diariamente contribuciones por peajes.

## **1.6 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Es un impuesto de naturaleza indirecta y regresiva que grava en sí a las ventas y demás transferencias de bienes muebles, tales como, mercaderías y productos; y a la prestación de servicios.

Se lo denomina con el nombre de “Valor Agregado” debido a que grava a todas las etapas de comercialización del bien o servicio adquirido por el consumidor final, dando lugar al hecho generador en cada una de ellas. Nuestra legislación vigente grava a las mercaderías y productos en general, exceptuando de esta regla ciertos insumos y materiales que se utilizan en las actividades agropecuarias.

El Impuesto al Valor Agregado se constituye como una depuración y perfeccionamiento de las distintas modalidades del impuesto a las ventas; ya en 1919, Wilhelm Von Siemens recomendó la implantación de una modalidad de impuesto a las ventas, que llegaría a concretarse en lo que hoy es el Impuesto al Valor Agregado, pero recién desde 1955 se lo aplica por primera vez en Francia, para posteriormente a partir de los años 60 incluirse en las legislaciones de otros países, como Dinamarca, Alemania, Suecia, Holanda, Bélgica.

---

<sup>53</sup> Código Orgánico Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 09 de marzo de 2009.

Desde entonces, el IVA ha tomado un alto grado de importancia dentro de los regímenes tributarios, por lo que la doctrina en la persona del tratadista Juan Zurdo, lo ha calificado como “la expresión moderna de lo que es un tributo”<sup>54</sup> derivándose así en un rechazo generalizado respecto de los gravámenes plurifásicos acumulativos o en cascada. Un caso puntual de este movimiento fue el de la Comunidad Económica Europea, la cual a través de la implantación de un mercado común, garantizó la libre circulación de bienes y servicios, mismo que fue creado por la Primera Directiva del Consejo 67/227/CEE de 11 de abril de 1957, y se dispuso:

“la desaparición de sistemas de impuestos acumulativos en cascada y la adopción por todos los estados miembros de un sistema común de impuestos sobre el valor añadido basado en el principio de aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución, precedente a la fase del gravamen”.<sup>55</sup>

### **1.6.1 Antecedentes Históricos**

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) nació en Francia, en el año 1954, con base a un proyecto preparado por un funcionario de hacienda llamado Maurice Laure, implementado en este mismo país en el año de 1958.<sup>56</sup>

En un inicio, se denominaban impuestos generales a los consumos a aquellos que gravaban parcial o totalmente las transferencias de bienes. Algunos autores como Dino Jarach, sostienen que es preferible denominarlos como impuestos generales a las ventas, por tal razón, su denominación ha ido cambiando a lo largo del tiempo, siendo conocido es impuesto desde:

---

<sup>54</sup> PLAZAS, Mauricio. (1998): Op. Cit. p. 57

<sup>55</sup> RAMÍREZ, Salvador. (1994): El Impuesto sobre el Valor Añadido. Editorial Civistas S.A. Madrid. p. 25.

<sup>56</sup> *Ibidem*. p. 46.

“impuesto al empleo de riqueza”, “gabelas”, impuestos sobre los gastos”, aunque el nombre que ha predominado en la doctrina ha sido el de “impuesto a los consumos”.<sup>57</sup>

La mayoría de los historiadores coinciden en el especial odio que los impuestos a los consumos generaban en el pueblo, por dicho motivo es que se cree que Napoleón I debió abolir varios de ellos. Por su parte, Luis XVIII, para restaurar la dinastía de los Borbones prometió la derogación de estos tributos, pero las necesidades financieras del Reino lo obligaron a reimplantarlos. Finalmente, se sancionó la ley que constituyó el más completo sistema de impuesto a los consumos hasta entonces vigente y que en buena parte ha perdurado hasta la actualidad.

En Gran Bretaña, los principales impuestos a los consumos durante el siglo XVIII fueron los aduaneros y los internos. Estos últimos gravaban según los casos la “fabricación”, las “ventas” o el “despacho” al consumidor. Este último tributo dio posteriormente origen al “excise” que representa a los impuestos específicos en la legislación inglesa y de los Estados Unidos de Norteamérica.

Robert Walpole (1676-1745)<sup>58</sup> Ministro del Tesoro inglés reformó el Sistema de imposición a los consumos inglés, eliminando aquellos que gravaban necesidades de subsistencia como la carne, sal, trigo, harina, etc.; aumentando las alícuotas y agilizando los procesos recaudatorios. El plan fiscal de Walpole se denominó “*excise scheme*”, es decir, “esquema de impuestos a los consumos”. Este programa fiscal fue aprobado parcialmente por el Parlamento Británico, pero tuvo mucha influencia en el futuro devenir de estos tributos, no sólo en las naciones anglosajonas, sino también en algunos países del continente, principalmente en Holanda.

---

<sup>57</sup> JARACH, Dino. (1999): Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo – Perrot. Tercera Edición. p. 785.

<sup>58</sup> BUSTOS, Javier. (2007): El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta. Editorial Cevallos. Primera Edición. Quito.

Desde entonces, podemos recalcar que la orientación general tendió a eximir a los productos de la canasta familiar con el objetivo de atenuar los efectos regresivos que podía provocar este tributo, y se tendió así a gravar a los bienes suntuarios, de lujo o aquellos que gravan bienes de consumo perjudicial física o moralmente a las personas, lo que nos explica por qué los principales tributos fueron los que gravaban el consumo de bebidas alcohólicas, la sidra, la cerveza, las sedas, las pieles, objetos de mercería y similares.

Independientemente a los impuestos a los consumos, dentro de la historia del IVA, también se reconocen a los impuestos a las Ventas que datan desde el año 3000 a.C, en el antiguo Egipto, donde se gravaban tanto la importación como la transferencia de las mercaderías desde su lugar de producción hasta el de consumo. Bajo esta denominación genérica de los impuestos al consumo se comprenden aquellos que gravan en definitiva al consumidor de un determinado bien.

De lo ulterior, encontramos que los impuestos generales sobre las ventas vendrían a ser lo mismo que el impuesto general al consumo y el impuesto al valor agregado vendrían a ser una forma más sofisticada del impuesto general sobre las ventas.

En la práctica una razón fundamental para introducir un gravamen a las ventas ha sido su simplicidad administrativa en comparación con los impuestos a los réditos o impuesto a la renta como lo conocemos en el Ecuador.

### **1.6.2 Evolución del IVA en el Ecuador: desde el Impuesto a las Transacciones Mercantiles en 1970<sup>59</sup>**

En el Ecuador, el IVA se ha convertido en el rubro más importante de la recaudación tributaria. Se creó formalmente mediante la Ley de Impuesto a las

---

<sup>59</sup> Ibídem.

Transacciones Mercantiles, en julio de 1970, y reemplazó al Impuesto a las Ventas de Etapa Única que existía hasta ese momento.

La principal objeción en contra del Impuesto a las Ventas fue justamente que este pretendía ocasionar una carga tributaria a manera de “cascada” lo que significaba un perjuicio a los consumidores finales de las operaciones sujetas a este gravamen, razón por la cual, el 29 de julio de 1970 se dictó la Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios (ITMPS),<sup>60</sup> la cual estuvo vigente hasta 1981.

En sus inicios, los bienes y servicios que recaían sobre el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios debían tener la categoría de mercantiles, lo que nos indica que las transferencias gratuitas no estaban gravadas. Además solo eran objeto de este impuesto los bienes considerados como mercaderías, a palabras de la misma Ley que manifestaba: Art. 4-Mercadería.- Concepto: Para los efectos de este Decreto se conceptúan como “mercadería” todos los productos, artículos, manufacturas, semovientes, y en general, todos los bienes corporales muebles sin excepción alguna”.<sup>61</sup>

Fue hasta 1989, con la aparición del IVA, en que se dejó atrás el término de mercaderías por la definición civilista del impuesto que grava el valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal.

Acerca del objeto del Impuesto sobre la Prestación de Servicios, su hecho generador iba de la mano con la cancelación del pago efectuado por la prestación del servicio y no por su ejecución, siendo el caso en varias ocasiones que a pesar de haberse prestado el servicio y no el pago, no se generaba el impuesto.

---

<sup>60</sup> Registro Oficial No. 27 del 29 de julio de 1970

<sup>61</sup> BUSTOS, Javier. (2007): Op. Cit. Quito.

De igual manera, así como se reformó el objeto del impuesto a las transacciones mercantiles, el objeto del impuesto sobre la prestación de servicios cambió, evidenciándose cuando la actividad que generaba el servicio se desarrollara dentro del territorio nacional, sin el requisito de que se haya o no efectuado el pago.

Actualmente, el IVA se causa cuando se realiza el acto o se suscribe el contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de servicios; hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente la respectiva factura o comprobante de venta.

La base imponible del ITMPS se calculaba de precio neto pagado o a pagar por el comprador de la mercadería, el cual no podía ser inferior al valor de la factura que debía expresar el “valor corriente en el mercado interno a nivel del consumidor o usuario de la mercadería”; la ley establecía que para efectos de este impuesto, tal valor no podía ser inferior al que resultare de adicionar al costo de adquisición o producción respectivo, el 30 % de dicho costo. En la actualidad, los únicos casos que hacen referencia expresa a que el valor de los bienes debe calcularse en relación a los precios de mercado son en los de permuta, autoconsumo y donaciones.

En cuanto a los bienes importados, la base imponible era la misma, la cual es la suma del valor CIF (cost, insurance, freight = costo, seguro, flete), más los impuestos, aranceles, tasas, recargos y otros gastos que consten en la declaración de importación.<sup>62</sup>

Finalmente, mediante Ley No. 56 del Régimen Tributario Interno, publicada en Registro Oficial No. 341, expedida el 22 de diciembre de 1989, se derogó la Ley No. 83 del Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, con la cual se adoptó el régimen del Impuesto al Valor Agregado utilizado con algunas reformas hasta la actualidad.

---

<sup>62</sup> *Ibidem*.

### 1.6.3 Definición del IVA

Nuestra legislación no ofrece una definición específica, clara y contundente de lo que se debe entender por Impuesto al Valor Agregado, sin embargo en el Título Segundo de la Ley de Régimen Tributario Interno, ecuatoriano, podemos encontrar en base al objeto del mismo que éste es un impuesto que se paga por la transferencia de bienes y por la prestación de servicios. Es un gravamen que afecta a todas las etapas de comercialización pero, exclusivamente, en la parte generada o agregada en cada etapa del proceso de producción del bien o servicio, por tal razón, su denominación.<sup>63</sup>

Esta gestión tributaria supone que lo que realmente se somete al gravamen son las operaciones económicas individuales realizadas dentro de un periodo de tiempo, en relación a cuando de declarar y liquidar se trata, debido a que cada operación por separado sería caótica de recaudar para la Administración.

Varios tratadistas formulan algunas definiciones de IVA, la cuales exponemos a continuación:

Según Cesare Cosciani:

El Impuesto al Valor Agregado se paga en todas las etapas de la producción pero no tiene efectos acumulativos, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución, desde la materia prima hasta el producto terminado, y como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales al valor del bien y, en conjunto, el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones.<sup>64</sup>

Catalina García Vizcaíno dice sobre el Impuesto al Valor Agregado: “consiste en que se pague el tributo por cada una de las etapas de circulación económica

---

<sup>63</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno publicada en el R.O. 242-3S, 29-XII-2007

<sup>64</sup> COSCIANI, Casare. (1975): El Impuesto al Valor Agregado. Editorial Depalma. Buenos Aires. p. 12.

del bien, pero solo respecto del valor que se ha incorporado a la mercadería o producto”.<sup>65</sup>

En definitiva, concluimos en que el Impuesto al Valor Agregado grava todas las etapas del proceso de producción y comercialización, pero solo y únicamente grava en el valor agregado incorporado en cada una de dichas etapas.

#### 1.6.4 Naturaleza Jurídica del IVA

Podemos señalar que las características aplicables a la naturaleza jurídica del IVA son las siguientes:

- Es un impuesto **nacional** porque es de tributación general en todo el país;
- **Real** ya que no toma atención a las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio;
- Es **objetivo** porque no considera circunstancias personales del contribuyente;
- **Instantáneo** debido a que la obligación tributaria se hace exigible desde el mismo momento que se realiza la operación comercial;
- **Indirecto** puesto que si bien toma como sujetos del impuesto a los productores de bienes y prestadores de servicios, incide finalmente sobre el consumidor final;
- Meramente **regresivo** porque no considera una relación proporcional directa con la capacidad económica de cada contribuyente;

---

<sup>65</sup> GARICÍA, Catalina. Derecho Tributario. p. 139.

- **Plurifásico**, porque grava cada una de la etapas de comercialización de los bienes o servicios que están con él gravados; y,
- Finalmente, se puede decir que es un impuesto **no-acumulativo**, ya que en cada fase productiva grava únicamente en la parte de la que no se ha tributado, esto es en la parte del valor agregado del producto.<sup>66</sup>

## 1.7 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Al decir de los autores Eusebio González y José Luis Pérez de Ayala, los tributos en general, tienen “dos primeros elementos constitutivos (...): 1) el hecho imponible; 2) el sujeto pasivo. Ciertos autores los califican como elementos cualitativos por ser los que definen el campo de aplicación (objetivo y subjetivo) de cada institución tributaria en particular. Ahora bien; al lado de estos elementos cualitativos existen otros que pudiéramos llamar cuantitativos, en cuanto tienen por fin determinar el importe de la deuda tributaria para cada caso concreto. Estos elementos cuantitativos son, fundamentalmente: 3) la base imponible; 4) la base liquidable, y 5) el tipo aplicable a la base”.<sup>67</sup>

A continuación analizaremos los elementos constitutivos de la obligación tributaria del Impuesto al Valor Agregado.

### 1.7.1 Hecho Imponible

Es el elemento fundamental del impuesto y, por ende, de la relación jurídica entre el Fisco y el contribuyente. Es el presupuesto fáctico que acontece para determinar la carga fiscal que acarrea el sujeto pasivo a favor del sujeto activo de la relación tributaria y a través del cual se da nacimiento a la obligación en sí.

---

<sup>66</sup> [www.gerencie.com/obligacion-tributaria-sustancial.html](http://www.gerencie.com/obligacion-tributaria-sustancial.html) 19 de mayo de 2011

<sup>67</sup> PÉREZ de Ayala, José; GONZÁLEZ, Eusebio. (1986): Op. Cit. p. 189.

En opinión de Ramírez Cardona, el “hecho imponible” es “(...) el hecho económico considerado por la ley sustancial como parte del elemento fáctico de la obligación tributaria. Su verificación por intermedio del hecho generador imputable a determinado sujeto, causa materialmente la obligación”.<sup>68</sup>

El tratadista argentino Héctor B. Villegas propone una definición más exacta y completa aplicable a lo que constituye hecho imponible y dice: “(...) El hecho imponible es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo”.<sup>69</sup>

A consideración de este autor, el hecho imponible del impuesto se produce toda vez que el hecho generador, esto es el presupuesto jurídico contemplado en la Ley, mismo que da paso al nacimiento de la obligación tributaria.

Para establecer cuál es el hecho imponible del IVA conforme la legislación ecuatoriana, debemos remitirnos al Art. 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que dispone:

El hecho imponible del IVA se causa en el momento en que se realiza el acto o se suscribe el contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios, hecho por el cual se emite obligatoriamente el comprobante de venta, factura, nota o boleta de venta.

En el caso de los contratos en que se realice la transferencia de bienes o la prestación de servicios por etapas, avance de obras o trabajos y en general aquellos que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado se causará al cumplirse las condiciones para cada período, fase o etapa, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.

En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> RAMÍREZ, Alejandro. Derecho Tributario Sustancial Y Procedimental. p. 139.

<sup>69</sup> VILLEGAS, Héctor. (1984): Curso de Finanzas Derecho Financiero y Derecho Tributario. Buenos Aires. Ediciones De Palama. p. 239.

<sup>70</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno publicado en el R.O. 223 del 30 julio de 2008.

En conclusión, conforme lo manifestado en nuestra legislación, constituyen hechos imponibles del IVA los siguientes actos: 1) la transferencia de dominio de bienes corporales muebles, 2) la importación de bienes corporales muebles; 3) y la prestación de servicios.

Para definir los supuestos fácticos sujetos al gravamen, precisemos los conceptos que la Ley manifiesta de cada uno de ellos.

#### **1.7.1.1 La Transferencia de Dominio de Bienes Muebles**

El Art. 53 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala: “Concepto de transferencia.- para efectos de este impuesto, se considera transferencia:

1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de su designación o de las condiciones que pacten las partes;
2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,
3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.<sup>71</sup>

En concordancia con la norma legal citada, en cuanto a las transferencias de bienes corporales, el Art. 140 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece: “Alcance del impuesto.- Sin perjuicio del alcance general establecido en la Ley, en cuanto al hecho generador del impuesto al Valor Agregado se deberá considerar:

1. El Impuesto al Valor Agregado grava las transferencias de dominio de bienes muebles corporales, en todas sus etapas de comercialización, sean éstas a título oneroso o a título gratuito, realizadas en el Ecuador por parte de personas naturales y sociedades. Así mismo grava la importación de bienes muebles corporales.

---

<sup>71</sup> Ibídem.

2. Se considerarán también como transferencias los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, accionistas, directores, funcionarios o empleados de la sociedad, para uso o consumo personal, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la sociedad. Para estos efectos, se considerarán retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador del servicio y cuya salida no pudiere justificarse con documentación fehaciente, salvo en los casos de pérdida o destrucción, debidamente comprobados.

También se entenderá como autoconsumo, el uso de bienes del inventario propio, para destinarlos como activos fijos. La base imponible será el precio de comercialización.

Igualmente serán considerados como transferencias los retiros de bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos, aun a título gratuito, sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los contribuyentes de este impuesto.

Lo establecido en el inciso anterior será aplicable, del mismo modo, a toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles que los vendedores efectúen con iguales fines.

3. El impuesto grava, así mismo, cualquier forma de cesión de derechos o licencia de uso, a título oneroso o gratuito, realizada en el país, por parte de personas naturales y sociedades, de derechos de propiedad intelectual, mismos que comprenden: a) Los derechos de autor y derechos conexos; b) La propiedad industrial, que a su vez abarca las invenciones; dibujos y modelos industriales; esquemas de trazados de circuitos integrados; información no divulgada y secretos comerciales e industriales; marcas de fabricación, de comercio, de servicios y lemas comerciales; apariencias distintivas de negocios y establecimientos de comercio; nombres comerciales; indicaciones geográficas; y, cualquier otra creación intelectual que se destine a un uso agrícola, industrial o comercial; c) Las obtenciones vegetales.

De igual manera, el impuesto grava la cesión de derechos o licencia de uso de derechos de propiedad intelectual, realizadas por parte de titulares residentes o domiciliados en el exterior a favor de personas naturales residentes en el Ecuador o sociedades domiciliadas en el Ecuador.<sup>72</sup>

Si comprimimos los hechos generadores enumerados en las normas precitadas encontramos que la transferencia de bienes considerada como hecho generador del IVA, es un concepto muy amplio que va más allá de un contrato de compra/venta, puesto que comprende otros actos o negocios jurídicos, tales como el arrendamiento con opción de compraventa (arrendamiento mercantil), la venta de bienes recibidos en consignación, las donaciones, etc.

---

<sup>72</sup> Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo No.374, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 de 08 de junio de 2010.

### 1.7.1.2 La Prestación de Servicios

Acerca de la prestación de servicios como hecho generador del IVA, el Art. 56 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece que todos los servicios se encuentran gravados, expresando que se entienden como tales a “ los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra prestación”.<sup>73</sup>

De igual manera que con la transferencia de bienes corporales muebles, el Art. 140 del Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en relación a los servicios como hechos generadores del IVA, añade que: “Art. 131.- Alcance del impuesto.- (...)”

1. El impuesto grava también a la prestación de servicios en el Ecuador por parte de personas naturales o sociedades.

Para efectos de este impuesto se entiende por prestación de servicios a toda actividad, labor o trabajo prestado por el Estado, sociedades o personas naturales, sin relación laboral a favor de un tercero que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual a cambio de un precio, en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación, independientemente de su denominación o forma de remuneración. Se incluye dentro de esta definición, al arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio.

Este impuesto grava también la importación de servicios conforme lo dispuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno.<sup>74</sup>

Hasta el 30 de abril de 1999 estaban gravados solamente aquellos bienes y servicios señalados expresamente en la Ley, y los demás estaban por tanto exentos aplicándose al sistema de base corta. Con la reforma a la Ley para las

<sup>73</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno publicado en el R.O. 223 del 30 julio de 2008.

<sup>74</sup> Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo No. 374, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 de 08 de junio de 2010.

Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181,<sup>75</sup> se modifica el sistema a base amplia, es decir que todos los servicios están gravados excepto los que se encuentran exentos debidamente señalados por la ley. Más adelante se modifica la misma indicando que ciertos servicios se encuentran gravados con tarifa cero por ciento y ya no como exentos.

### 1.7.1.3 Las Importaciones

De conformidad a la Ley de Régimen Tributario Interno, las importaciones también gravan IVA en el momento mismo que son despachados por la aduana, sin embargo, en contradicción a lo que manda la normativa ecuatoriana, el jurisconsulto José Manuel López Tejerizo, al respecto de la causación del gravamen en el caso de las importaciones considera:

... el concepto de importación es un concepto jurídico que supone no sólo, y no principalmente, la entrada física de los bienes en el territorio sometido a gravamen, sino, y sobre todo, la admisión de la entrada por parte de la Administración competente y la vocación de incorporación permanente de los bienes al mercado interior. Por ello no se considera importación la entrada de bienes con destino a territorios francos (zonas y depósitos francos, depósitos aduaneros y de comercio), ni la entrada de regímenes aduaneros especiales (importación temporal, en tránsito o en tráfico de perfeccionamiento).<sup>76</sup>

De la cita del autor resaltamos que existen varios regímenes especiales contemplados en las importaciones, como pueden ser los depósitos aduaneros o zonas francas, en los cuales los agentes importadores depositan o guardan los bienes importados, los cuales a pesar de encontrarse ya en el territorio nacional no pagan IVA por cuanto éste únicamente se causa, de conformidad a lo que emana de la norma, en el mismo momento en que son despachados por la aduana. Por tanto, podemos decir que los bienes corporales en estos depósitos no se encuentran todavía nacionalizados por cuanto no han sido gravados con el impuesto aduanero, sino que simplemente, han ingresado en

---

<sup>75</sup> Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, (Ley 99-24), Suplemento del R.O. No. 181, de 30 de Abril 1999. Introduce reformas a la legislación tributaria, del gasto público y del manejo de las finanzas públicas.

<sup>76</sup> LÓPEZ, José. (1996): Curso de Derecho Tributario. 12da. Edición. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid. p. 573.

nuestro territorio. Respecto de lo último, el doctor Mauricio Plazas Vega, contrapone este punto señalando que por el solo hecho de haber ingresado los bienes al territorio nacional, ya sea dentro de la circunscripción del distrito aduanero, el impuesto se genera, afirmando que no se debe confundir la causación del IVA con el cobro de los derechos aduaneros, consecuentemente, no se debe supeditar el nacimiento de la obligación al despacho por aduana.

### **1.7.2 Sujetos de la obligación del IVA**

Los sujetos de la obligación tributaria aparecen en la relación jurídico tributaria, la cual según expresa Ricardo Fenochhieto “es un vínculo entre dos sujetos en igualdad de condiciones: el sujeto pasivo, deudor o responsable de la obligación de dar, y el sujeto activo, acreedor de dicha obligación”.<sup>77</sup>

#### **1.7.2.1 Sujeto Activo**

Conforme al Art. 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el sujeto activo del Impuesto al Valor Agregado es el Estado ecuatoriano, el que a través del Servicio de Rentas Internas (SRI), ejerce el control y la recaudación del impuesto.

#### **1.7.2.2 Sujeto Pasivo**

Sobre el sujeto pasivo de la obligación tributaria en el IVA, el mismo autor quien citamos previamente al respecto nos dice:

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, es aquella persona que por disposición legal se encuentra obligada al ingreso de un tributo al fisco. Puede serlo el propio contribuyente o no, pues debe distinguirse entre quien está obligado a entregar una suma de dinero al fisco, o sea el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por más que no tenga ningún vínculo con el sujeto activo ni le entregue nada a éste. La diferencia entre ambos puede comprenderse más al analizarse un impuesto como el IVA, donde por un lado se encuentra el contribuyente, quien consume o

---

<sup>77</sup> *Ibidem.* p. 216.

compra el producto, y por el otro el sujeto pasivo, quien lo vendió y percibió el impuesto para entregarlo al fisco.<sup>78</sup>

La Ley de Régimen Tributario Interno distingue a tres sujetos puntuales que son: 1) los contribuyentes; 2) los agentes de percepción; y, 3) los agentes de retención. La doctrina acoge esta distinción con claridad a través de la ponencia del jurisconsulto Giuliani Fonrouge, quien considera que:

... el sujeto pasivo del tributo es una condición que corresponde siempre al contribuyente, y sujeto pasivo de la obligación tributaria, como condición atribuible al deudor, sea o no a título de contribuyente o a otro título. Con ese criterio, podríamos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria en el IVA es el deudor, a pesar de que no ostente la condición de contribuyente; y que el sujeto pasivo del tributo es el consumidor, aunque no asuma la condición de deudor de la obligación tributaria. En definitiva, se trataría de aludir a la didáctica pero cuestionada distinción entre el contribuyente jurídico y el contribuyente defacto, pero desde una perspectiva jurídica de mayor respaldo que, con similares alcances, alude, en su orden, al deudor y al sujeto pasivo del tributo o contribuyente.<sup>79</sup>

En resumen, concluimos que el sujeto pasivo del IVA, es la persona que por disposición legal se encuentra obligada al ingreso del tributo al fisco, es decir el agente, vendedor o prestatario del servicio, tomando la calidad de deudor o responsable frente a la Administración Tributaria.

## **Contribuyentes**

Los contribuyentes son los consumidores finales de los bienes y servicios gravados quienes mantienen esta calidad por satisfacer el impuesto una vez verificado el hecho gravado. Sin embargo, éste queda relevado de relación jurídico tributaria y sin ningún vínculo con el sujeto activo, por no ser deudor legal frente a él.

---

<sup>78</sup> FENOCHIETTO, Ricardo. Impuesto al Valor Agregado, Análisis Económico, Técnico y Jurídico. Editorial La Ley S.A. Buenos Aires. p. 216.

<sup>79</sup> PLAZAS Vega, Mauricio, Impuesto al Valor Agregado IVA, editorial TEMIS S.A., segunda edición, Santa Fé de Bogotá- Colombia, 1998, pág. 557

### **Agentes de percepción:**

El Art. 29 del Código Orgánico Tributario califica como agente de percepción a “las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo”.<sup>80</sup>

En concordancia con esta disposición, el Art. 63 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece que actúan en calidad de agentes de percepción los siguientes sujetos:

1. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa;
2. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.<sup>81</sup>

En este caso la Ley también exige la habitualidad para ser sujeto del impuesto, entendiéndose de manera extensiva, que puedan ser los empresarios y profesionales conforme está determinado en las disposiciones pertinentes-

### **Agentes de retención**

El Art. 29 del Código Tributario, también define lo que debemos entender por agentes de retención y menciona que éstos, “son las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello”.<sup>82</sup>

---

<sup>80</sup> Código Orgánico Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 09 de marzo de 2009.

<sup>81</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno publicado en el R.O. 223 del 30 julio de 2008.

<sup>82</sup> Código Orgánico Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 09 de marzo de 2009.

El Art. 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno clasifica a los sujetos que deben actuar en calidad de agentes de retención del IVA:

1. Las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas; y las sociedades, sucesiones indivisas y personas naturales consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada, de conformidad con lo que establezca el reglamento;
2. Las empresas emisoras de tarjetas de crédito por los pagos que efectúen por concepto del IVA a sus establecimientos afiliados, en las mismas condiciones en que se realizan las retenciones en la fuente a proveedores;
3. Las empresas de seguros y reaseguros por los pagos que realicen por compras y servicios gravados con IVA, en las mismas condiciones señaladas en el numeral anterior; y,
4. Los exportadores, sean personas naturales o sociedades, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten.
5. Los Operadores de Turismo que facturen paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de los servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado;
6. Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades, que importen servicios gravados, por la totalidad del IVA generado en tales servicios; y,
7. Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles.

Los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), retendrán el impuesto en los porcentajes que, mediante resolución, establezca el Servicio de Rentas Internas. Los citados agentes declararán y pagarán el impuesto retenido mensualmente y entregarán a los establecimientos afiliados el correspondiente comprobante de retención del impuesto al valor agregado (IVA), el que le servirá como crédito tributario en las declaraciones del mes que corresponda.

Los agentes de retención del IVA estarán sujetos a las obligaciones y sanciones establecidas para los agentes de retención del Impuesto a la Renta.<sup>83</sup>

De lo expresado, colegimos que actúan en calidad de agentes de retención los adquirentes de bienes y servicios gravados (consumidores), quienes retienen el IVA que deben pagar a sus proveedores al momento de la transferencia de las

---

<sup>83</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno publicado en el R.O. 223 del 30 julio de 2008.

operaciones gravadas. Por su parte, los proveedores que son objeto de la retención mantienen contra el Fisco, un derecho de crédito tributario equivalente a las cantidades que acumularon por concepto de retenciones, crédito que pueden compensar en su declaración mensual, descontándolo del impuesto percibido en sus ventas gravadas.

### **1.7.3 Base Imponible del IVA**

Dice el tratadista Mauricio Plazas Vega que la base imponible para la tasación del impuesto sobre las ventas es de suma importancia, si se tiene en cuenta que varios de los factores que tradicionalmente la componen pueden entrañar fenómenos de cascada impositiva o doble tributación.<sup>84</sup>

El Art. 58 de la LORTI señala:

La base imponible del impuesto es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio.<sup>85</sup>

En otras palabras, la base imponible está constituida por el precio total en el que se venden los bienes o se prestan los servicios, sin embargo en la práctica, algunos proveedores acostumbran a cargar al precio de venta de los productos y servicios, los impuestos, tasas por servicios y demás gastos al costo antes de comercializarlo, razón por la cual al impuesto al valor agregado muchas de las veces se lo considera “en cascada”, esto último fuera del marco legal.

De todas maneras, el productor del precio así establecido sólo podrá deducirse los valores correspondientes a:

---

<sup>84</sup> PLAZAS, Mauricio. (1998): Op. Cit. p. 773

<sup>85</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno publicado en el R.O. 223 del 30 julio de 2008.

1. Los descuentos y bonificaciones normales concedidos a los compradores según los usos o costumbres mercantiles y que consten en la correspondiente factura;
2. El valor de los bienes y envases devueltos por el comprador; y,
3. Los intereses y las primas de seguros en las ventas a plazos.

Sobre la base imponible en los bienes importados, el Art. 59 *ibídem*, complementa que del precio establecido por los importadores solo podrán deducirse descuentos, devoluciones e intereses y primas de seguros en las ventas a plazos. En las importaciones sobre el valor CIF (Cost, Insurance and Freight, que traducido al español significa Costo, Seguro y Flete): más impuestos, aranceles y otros gastos imputables al precio.

#### **1.7.4 Tarifa, Tipo Impositivo o Alícuota del IVA**

El tratadista Juan Rafael Bravo Arteaga define a la tarifa como “una magnitud establecida en la ley que, aplicada a la base gravable, sirve para determinar la cuantía del tributo”.<sup>86</sup>

La normativa ecuatoriana establece una tarifa del Impuesto al Valor Agregado del 12%, conforme a lo que dispone el Art. 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

El impuesto debe ser cancelado por todos los compradores de bienes y servicios gravados con la tarifa antes expuesta, pago realizado por el comerciante o prestador del servicio, quien a su vez luego de percibir el tributo lo entrega al Estado mediante una declaración. En el caso de importaciones paga el importador el momento de desaduanizar la mercadería.

---

<sup>86</sup> BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, “NOCIONES FUNDAMENTALES DE DERECHO TRIBUTARIO”, Segunda edición, Ediciones Rosaristas, Santa Fe de Bogotá – Colombia, pág. 296.

Acerca de este elemento, encontramos que algunos de los jurisperitos especialistas del IVA aseguran que: “la recaudación de IVA es mayor cuando contempla una tasa menor y disminuye al aplicar tasas excesivas”,<sup>87</sup> encontrando justificación a lo aseverado en base a que al ser el IVA un impuesto indirecto que no considera la capacidad económica de sus obligados, la aplicación de alícuotas a niveles muy altos es un impacto negativo a aquellos sujetos pasivos quienes no generan ingresos altos, consecuentemente, propina ventajas a la evasión.

Los Arts. 55 y 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno enumeran una cantidad de transferencias e importaciones que se encuentran gravados con tarifa del cero por ciento, clasificándolas en las siguientes operaciones:

#### **1.7.4.1 Servicios Gravados con Tarifa del 0%**

Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios:

1. Los de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga nacional aéreo desde, hacia y en la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos;
2. Los de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos;
3. Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento;
4. Los servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura;
5. Los de educación en todos los niveles;
6. Los de guarderías infantiles y de hogares de ancianos;
7. Los religiosos;
8. Los de impresión de libros;
9. Los funerarios;

---

<sup>87</sup> <http://www.expansiva.cl/media/publicaciones/indagacion/documentos/20090907114039.pdf>  
23 de marzo de 2011.

10. Los administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros;
11. Los espectáculos públicos;
12. Los financieros y bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar los mismos;

Nota: Numeral derogado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de Diciembre del 2009;

13. Los que se exporten. Para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:
  - a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país;
  - b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país;
  - c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y,
  - d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador;

Nota: Numeral derogado por Art. 113 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007.

14. Los paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador.
15. El peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de las carreteras y puentes;
16. Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría;
17. Los de aero fumigación;
18. Los prestados personalmente por los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. También tendrán tarifa cero de IVA los servicios que presten sus talleres y operarios y bienes producidos y comercializados por ellos.
19. Los de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios mencionados en el numeral 1 del artículo 55 de esta Ley, y en general todos los productos perecibles, que se exporten así como los de faenamiento, cortado, pilado, trituración y, la extracción por medios mecánicos o químicos para elaborar aceites comestibles.

Nota: Numeral derogado por Disposición Final Segunda de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de Octubre del 2009.

20. Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres; y,
21. Los prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares, que cobren a sus miembros cánones, alícuotas o cuotas que no excedan de 1.500 dólares en el año. Los servicios que se presten a cambio de cánones, alícuotas, cuotas o similares superiores a 1.500 dólares en el año estarán gravados con IVA tarifa 12%.<sup>88</sup>

#### **1.7.4.2 Transferencias de Bienes Gravados con 0%**

Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes:

1. Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituration, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento;
2. Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles;
3. Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva;
4. Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República;
5. Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto;
6. Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado

---

<sup>88</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno publicado en el R.O. 223 del 30 julio de 2008.

interno para producirlas. En el caso de que por cualquier motivo no se realice las publicaciones antes establecidas, registrarán las listas anteriores;

Los envases y etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario.

7. Papel bond, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros;
  8. Los que se exporten; y,
  9. Los que introduzcan al país:
    - a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos;
    - b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento;
    - c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; y las de cooperación institucional con entidades y organismos del sector público y empresas públicas;
    - d) Los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización;
    - e) Los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), siempre que los bienes importados sean destinados exclusivamente a la zona autorizada, o incorporados en alguno de los procesos de transformación productiva allí desarrollados.
- Nota: Literal e) agregado por Ley No. 00, publicada en Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de Diciembre del 2010.
10. Energía Eléctrica;
  11. Lámparas fluorescentes;
  12. Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; y,
  13. Vehículos híbridos.
  14. Los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos, siempre que el valor en aduana del envío sea menor o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, que su peso no supere el máximo que establezca mediante decreto el Presidente de la República, y que se trate de mercancías para uso del destinatario y sin fines comerciales.

En las adquisiciones locales e importaciones no serán aplicables las exenciones previstas en el Código Tributario, ni las previstas en otras leyes orgánicas, generales o especiales.<sup>89</sup>

### **1.7.5 Declaración, Liquidación y Pago del IVA**

Para la liquidación del impuesto, nuestra legislación ha adoptado el método de sustracción denominado “impuesto contra impuesto”, en el cual el impuesto a declarar resulta de la diferencia entre el impuesto generado por las ventas o prestaciones de servicios, y el impuesto pagado por las compras o adquisiciones de servicios necesarios para realizar esas ventas.

Lo dicho se justifica en lo que señala el Art. 68 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que claramente dispone “los sujetos pasivos del IVA obligados a presentar declaración efectuarán la correspondiente liquidación del impuesto sobre el valor total de las operaciones gravadas. Del impuesto liquidado se deducirá el valor del crédito tributario de que trata el artículo 66 de esta Ley”.<sup>90</sup>

Complementariamente a lo manifiesto en la disposición legal anterior, el Art. 69 del mismo cuerpo legal menciona: “Pago del impuesto.- La diferencia resultante, luego de la deducción indicada en el artículo anterior, constituye el valor que debe ser pagado en los mismo plazos previstos para la presentación de la declaración.

Si la declaración arroja saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo será considerado crédito tributario, que se hará efectivo en la declaración mensual del mes siguiente”.<sup>91</sup>

En definitiva, al sujeto pasivo se le configura la obligación tributaria de declarar y pagar el impuesto una vez que se cumple cada mes.

---

<sup>89</sup> Ibídem.

<sup>90</sup> Ibídem.

<sup>91</sup> Ibídem.

El Art. 158 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que la declaración del impuesto se la debe realizar de forma mensual sobre las operaciones efectuadas durante ese periodo de tiempo, dentro del mes inmediato a dichas transacciones, de acuerdo al noveno dígito del registro único del contribuyente, de la siguiente manera:

**CUADRO 1.2.: Calendario para la declaración del IVA**

<b>Si el noveno dígito es</b>	<b>Fecha de vencimiento (hasta el día)</b>
1	10 del mes siguiente
2	12 del mes siguiente
3	14 del mes siguiente
4	16 del mes siguiente
5	18 del mes siguiente
6	20 del mes siguiente
7	22 del mes siguiente
8	24 del mes siguiente
9	26 del mes siguiente
0	28 del mes siguiente

**Fuente:** <http://www.sri.gov.ec/web/10138/102>

La declaración es semestral cuando los bienes vendidos o los servicios prestados estén gravados con tarifa cero por ciento, de igual manera se la realiza en los casos de los discapacitados y tercera edad.

Sobre la liquidación, dice el Art. 68 de la LORTI, que los sujetos obligados a presentar la declaración deben efectuar la liquidación del impuesto sobre el valor total de las operaciones gravadas. El impuesto puede ser pagado mediante las siguientes alternativas:

- 1) En las Instituciones del Sistema Financiero utilizando los formularios pre impresos.

- 2) En las oficinas del SRI cuando se trata de declaraciones sin valor a pagar, utilizando los formularios pre impresos.
- 3) En las oficinas del SRI en medio magnético, solo en el caso de Contribuyentes Especiales.
- 4) A través de Internet, utilizando el DIMM para elaborar la declaración.<sup>92</sup>

---

<sup>92</sup> NORMAS PARA LA DECLARACIÓN Y PAGO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS A TRAVÉS DE LA INTERNET. Resolución No. 1065, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 734 del 30 de diciembre del 2002.

## CAPÍTULO II

### 2 TARIFAS DIFERENCIALES, CRÉDITO FISCAL Y DEVOLUCIÓN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

#### 2.1 INTRODUCCIÓN

La característica de regresividad del impuesto sobre el valor agregado y su falta de neutralidad son los dos inconvenientes de mayor importancia para proponer la aplicación de tarifas diferenciales en este gravamen.

Como bien nos comenta el autor Mauricio Plazas Vega, quien dice:

La tendencia regresiva del tributo, impone la necesidad de establecer tarifas diferenciales que permitan, afectar en mayor grado a los consumidores que tienen mayor capacidad de pago mediante tarifas elevadas para los bienes que se puedan considerar de consumo suntuario, accesibles en su mayoría a las clases altas; y tarifas reducidas, para aquellos productos de primera necesidad, susceptibles a toda una sociedad. Del propio modo, en el caso de las prestaciones de servicios a las que podría acceder las personas pudientes, y que no figuran o tienen mínima participación en los índices de consumo de los estratos pobres.<sup>93</sup>

#### 2.2 EL IVA Y LA PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Con el objetivo de disminuir la regresividad característica del Impuesto Al Valor Agregado y debido a que un sistema tributario dotado de progresividad adecuado, implica la coparticipación de los impuestos directos e indirectos en forma armónica, entendamos lo que nos dice PLAZAS VEGA:

... el sistema tributario es “progresivo” cuando su estructura afecta con mayor incidencia a quienes tienen mayor capacidad contributiva y es regresivo en el caso contrario, no parece viable pretender que la “progresividad” o “regresividad” del sistema se evalúe en relación con el régimen precedente. En ese sentido, las

---

<sup>93</sup> PLAZAS, Mauricio. (1998): Op. Cit. p. 76.

nuevas medidas que reduzcan la progresividad del orden tributario no necesariamente son inconstitucionales porque es posible que, aun a pesar de ellas, el conjunto del sistema afecte en mayor proporción a quienes cuentan con mayor capacidad de pago.<sup>94</sup>

Es muy importante la cita referida, debido a que tiene estricta relación con lo que manda nuestra Constitución acerca de la priorización que se les debe dar a los impuestos directos y progresivos en el sistema tributario, los cuales serán dirigidos, principalmente, para el financiamiento del gasto público, observamos que la norma hace alusión a que solo los impuestos directos pueden considerarse progresivos. Sin embargo, según lo que nos dice el jurisconsulto citado, la adopción de medidas que promuevan la progresividad no es en ningún caso inconstitucional. Entonces, ¿por qué no intentar darles “progresividad” también a los tributos indirectos?

Por otra parte, contradictoriamente a lo mencionado en el apartado anterior, varios tratadistas de Derecho Tributario argumentan que los impuestos directos, como ejemplo más latente, el Impuesto a la Renta, presentan superficialmente características de progresividad, por cuanto, si bien este impuesto evidencia una participación del contribuyente en el recaudo, la cual corresponde en más de un 90% a las personas jurídicas<sup>95</sup> y el otro 10% a personas naturales que en su mayoría perciben honorarios y solo tributan en base a las retenciones acumuladas en el año fiscal, se obtiene como resultado la paradoja fiscal de clara injusticia, en la que la progresividad se limita a los trabajadores asalariados por medio de alícuotas crecientes de retención en la fuente, además, de la evasión fiscal, “útil” característica del Impuesto a la Renta, como es de suponer, para los ricos y no para los pobres, la cual genera como consecuencia una disminución de los recursos para el gasto social y un correlativo aumento de los impuestos indirectos cuya característica esencial radica en la imposibilidad de regirse por normas que consulten capacidades contributivas, todo lo cual conduce a que el fraude cometido por las personas

---

<sup>94</sup> Ibídem. p. 77.

<sup>95</sup> <http://www.eluniverso.com/2010/06/27/1/1356/empresas-ciudadanos-pie-cubren-mitad-gasto-estatal.html> 28 de febrero de 2011

puedientes en definitiva lo paguen las de menores recursos.<sup>96</sup> Observemos lo que PLAZAS VEGA nos dice acerca de la “progresividad” y el gasto público:

No obstante, es claro que el gasto tiende a materializarse en alto grado mediante el suministro de servicios de primero o de segundo grado a la comunidad, a cuya medida, a la luz de la “progresividad”, es relativamente más compleja. En los servicios públicos de primer grado, relacionados con la existencia misma del Estado, cuya característica esencial es su “impersonalidad” debido a que se refieren a necesidades de la colectividad que como tales deben ser financiadas con recursos sin contrapartida directa, como son los impuestos, las consideraciones entorno a la “progresividad” son en buena parte subjetivas. Empero, con un criterio cercano al que prohíja la “teoría del beneficio”, puede decirse que la existencia del Estado con sus connotaciones propias de protección a las personas y sus bienes, favorece en mayor grado a los ricos que a los pobres. En los de segundo grado, cuya característica típica es su orientación a satisfacer necesidades públicas “generales” y no “esenciales”, como ocurre con los servicios de alcantarillado, aseo y electricidad el mayor beneficio de los ricos subsiste pero es menos claro e implica el análisis de cada actividad pública en particular.<sup>97</sup>

Al abordar el tema del gasto público, podemos acotar que el gasto tiende en definitiva a materializar el suministro de servicios de primero o de segundo grado a la comunidad que de acuerdo a las necesidades de la colectividad benefician en mayor o menor grado a ricos y pobres, en su orden. En otras palabras, dentro de una sociedad, todos somos los beneficiados por los servicios de salud, educación, seguridad, administrativos, justicia, etc., que presta el Estado, esto sin distinción del estrato social al que pertenecemos, pero este gasto no podría ser solventado sin la debida recaudación de impuestos, tasas y contribuciones. Sin embargo, con lo analizado sobre el Impuesto a la Renta, resultan ser la clase baja la que asume en mayor grado el gasto social, irónicamente a los principios de progresividad y equidad, de los cuales se ilustra dotado el Impuesto a la Renta, por lo que esto también nos motiva una vez más a buscar herramientas que mejoren el recaudo a través de los impuestos indirectos pero respetando la progresividad y la capacidad económica de las personas llamadas a soportarlos, incentivándolos a que paguen sus impuestos de manera honesta y transparente.

---

<sup>96</sup> PLAZAS, Mauricio. (1992): Sobre las ideologías y tendencias de los impuestos en los últimos lustros en Colombia, y en particular sobre el cuestionamiento al impuesto de renta Memorias de las XVI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Santa Fe de Bogotá.

<sup>97</sup> PLAZAS, Mauricio. (1998): Op. Cit. p. 78

En ese orden de ideas, para gran parte de la doctrina tradicional, les resulta una alternativa imposible, procurar dar algún grado de progresividad a impuestos indirectos, particularmente, al consumo y sustentan que esto no puede lograrse debido a que este tipo de tributos, como es el caso del IVA, son esencialmente de carácter real y que, como tales, no son susceptibles de regular por normas que consulten condiciones personales de los contribuyentes. Además de que aluden al factor de que constituyen actos aislados y concretos por lo que es ilógico consultar la capacidad contributiva de cada sujeto del impuesto de cada operación gravada en particular, concluyendo que por tal razón no pueden ser sometidos a tarifas progresivas.

En oposición a este pensamiento, algunos tratadistas plantean la posibilidad de asignar progresividad a los impuestos indirectos, como José Santacana quien manifiesta: “Se ha ido llegando en las últimas décadas a la conclusión de que el consumo es un óptimo indicador de la capacidad contributiva y a la de que, aplicando a los diversos grupos de productos consumidos tipos de gravamen distintos, puede alcanzarse el anhelado objetivo de progresividad fiscal a través de la imposición indirecta”.<sup>98</sup>

En relación a lo enunciado, citamos el caso puntual del impuesto a las ventas colombiano, el cual grava el consumo y es un típico ejemplo de tributación indirecta y real, susceptible de progresividad, debido a que bajo el supuesto cierto de que los pobres destinen la totalidad de sus ingresos a satisfacer sus necesidades primarias, básicas, como lo son los productos y servicios que integran la canasta familiar, los ricos solo destinan una mínima parte de la globalidad de sus ingresos a esta necesidad en tanto que el exceso está destinado al consumo suntuario o al ahorro.

---

<sup>98</sup> SANTACANA J., José, EL IVA, España y el Mercado Común, Barcelona, Bosch, Casa Editorial, 1982, pág. 16,

### 2.3 LA NEUTRALIDAD DEL IVA

Juan Camilo Restrepo en su obra Hacienda Pública, califica a la neutralidad como un principio rector de la tributación, según el cual “se busca en lo posible, que los impuestos no distorsionen las decisiones económicas de los individuos. Es decir, que la asignación de recursos hacia determinadas actividades no se vea entorpecida por la tributación”.<sup>99</sup>

Para Duverger, un impuesto es neutro cuando “no tiene por objeto ejercer una presión sobre los contribuyentes para incitarlos a una acción o a una abstención cualquiera”.<sup>100</sup>

El IVA en la economía alcanza la aplicación del principio de neutralidad cuando no altera decisiones de contratación u oferta de los factores productivos, pues las empresas deben ser organizadas de acuerdo con principios económicos y administrativos, y no a base de imposiciones que puedan perjudicarlos. Por tal razón es que el IVA es trasladado al consumidor final del bien o servicio transferido, de tal manera que no interfiera en los ciclos de producción ni en la organización de sus negocios.

Hay tratadistas que consideran que para que se cumpla con el principio de neutralidad se deben observar ante nada, en el sistema del IVA, las tarifas uniformes, tal como manifiesta Mauricio Plazas Vega, diciéndonos que el impuesto a las ventas sería neutro “si su vigencia no afectara a la distribución y cuantificación de los consumos y la utilización de los factores de producción. Naturalmente, para ellos sería de rigor que todos los bienes y servicios fueran gravados en su integridad y con una misma tarifa”.<sup>101</sup>

---

<sup>99</sup> RESTREPO, Juan Camilo, “HACIENDA PÚBLICA”, Universidad Externado de Colombia, D’Vinni Editorial Ltda., pág. 135.

<sup>100</sup> PLAZAS, Mauricio. (1998): Op. Cit. p. 30.

<sup>101</sup> Ibídem. p. 30.

Sin embargo, contradictoriamente a la posición de este autor, pensamos que la simplicidad para la Administración no asegura que la neutralidad del IVA logre su materialización, más bien creemos firmemente que en un sistema operativo eficiente a través de una correcta aplicación del crédito tributario y devolución del impuesto, se puede alcanzar la neutralidad anhelada con la imposición de tarifas diferenciales.

A propósito del crédito fiscal y devolución del IVA, consideramos éste es una de las condiciones esenciales en las que debe concurrirse para conseguir su neutralidad, según el cual, en el primer escenario, los sujetos pasivos tienen derecho a deducir del IVA percibido denominado “debito fiscal”, el IVA pagado en los insumos necesarios para la producción y comercialización de las operaciones gravadas, denominado “crédito fiscal”; pues, una vez recuperado o deducido el importe del gravamen pagado mediante el sistema de crédito, ya no produce efectos económicos sobre los costos o gastos de dicha producción y comercialización.

## **2.4 IMPUESTOS PLURIFÁSICOS SOBRE LAS VENTAS**

El jurisconsulto colombiano Mauricio Plazas Vega, en su obra el Impuesto sobre el Valor Agregado nos aclara precisamente como gravar este tributo cuando posee la característica de plurifasicidad y menciona que pueden contemplarse dos modalidades, a saber:

### **2.4.1 Impuesto Plurifásico Acumulativo o en Cascada**

El gravamen se aplica en todas las etapas del circuito económico, sobre el valor total de cada una de las ventas que se realizan desde la fabricación hasta la distribución final del producto.<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> *Ibidem.* p. 39.

Un ejemplo de “impuesto en cascada” sobre la base de la tarifa del 12% gravada en el Ecuador, sería la siguiente:

**TABLA 2.1.: Causación del impuesto en cascada**

Fase o etapa	Precio Compra	Valor añadido	Precio venta	Impuesto 12%	Precio más impuesto
Productor	1.000	1.000			
Mayorista	1.000	300	1.300	156	1.456
Minorista	1.456	390	1.846	221.52	2.067,52
	2.067,52	558	2.625,52	315.06	2.940,58
TOTAL		2.448	5.771,52	692.58	6.464,10

**Fuente:** La autora

Como se observa, la múltiple causación del impuesto se manifiesta en una liquidación sucesiva del gravamen sobre la totalidad de los precios precedentes aunque hubieran sido gravados anteriormente, lo que conlleva a que el único perjudicado en esta modalidad de imposición es el consumidor final quien asume la carga fiscal de todo el número de transacciones que hayan precedido en cada caso a la venta del minorista.

De lo mencionado podemos colegir que una causación en estas circunstancias evidencia la falta de neutralidad que ocasiona esta modalidad puesto que estimula la concentración de la riqueza, debido a que en cada una de las fases del circuito económico el impuesto constituye un mayor costo en cada etapa, conociéndose a este fenómeno como “cascada”, reduciendo la regresividad que genera el IVA. Además este proceso, dificulta la desgravación de los productos destinados a la exportación.

#### **2.4.2 Impuesto Plurifásico no Acumulativo**

En esta modalidad de la tributación sobre las ventas el impuesto gravaría ya no la totalidad del precio o el precio global en todas las “entregas” del bien, sino

unicamente el “valor agregado” en cada uno de los estadios del proceso de fabricación y distribución al por mayor y menor del producto. El gravamen recae en cada caso sobre el mayor valor del bien.<sup>103</sup>

De la cita, planteamos ahora un ejemplo que revele este sistema de imposición, el cual sería el siguiente:

**TABLA 2.2: Causación con el impuesto plurifásico no acumulativo**

Fase o etapa	Precio Compra	Valor añadido	Precio venta	Impuesto 12%	Precio más impuesto
Productor		1.000	1.000	120	1.120
Mayorista	1.000	390	1.390	166.80	1.566,80
Minorista	1.390	558	1.948	233.76	2.181,76
TOTAL		1.948	4.338	520.56	4.868,56

**Fuente:** La autora

Podemos observar del ejemplo que el monto aportado por cada responsable y definitivamente el asumido por el consumidor final, corresponde a la tarifa aplicada al valor agregado en cada etapa de comercialización, evitándose de esta manera la causación en cascada del impuesto puesto que el costo no es mayor para los responsables intervinientes del proceso. Esta es la modalidad aceptada en la normativa del Ecuador manifiesta en el art. 58 de la LORTI.

También podemos dilucidar de ambas tablas propuestas en cada una de las modalidades de causación del IVA que el total del impuesto recaudado por el Estado es inferior en ésta última que el percibido en el sistema “impuesto plurifase acumulativo”, no obstante que la base nominal es la misma pero por las condiciones antes explicadas, por tal razón es que para obtener un mismo volumen de recaudos, se requieren obviamente tarifas nominales más altas en el sistema de Impuesto al Valor Agregado.

<sup>103</sup> *Ibíd.* p. 41.

## 2.5 ÍNDICE DE PRECIOS DE CONSUMO (IPC)

La manera para determinar que bienes y servicios corresponden o se categorizan como básicos o suntuarios en el mercado según los estratos sociales en una sociedad, es mediante un análisis estadístico de los tipos de consumo en los diferentes niveles de riqueza de los consumidores, quienes de acuerdo a sus capacidades económicas infieren en el consumo diario de los bienes y servicios disponibles en el mercado, sea para cubrir sus necesidades u otras razones.

De modo independiente, se puede considerar como un problema la posibilidad de contar con estadísticas realmente confiables que permitan un conocimiento lo suficientemente objetivo sobre el consumo de los diferentes grupos familiares en los distintos niveles de ingreso, lo que resulta esencial para estructurar racionalmente un sistema de tarifas diferenciales. Sin embargo, consideramos posible esta operación en el Ecuador por la accesibilidad que tenemos al índice de precios al consumidor (IPC) de los productos que se encuentran en el mercado, indicador que es dado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC), mensualmente.

Encontramos que el IPC, de acuerdo a la definición que nos otorga el INEC, es un indicador mensual, nacional y para ocho ciudades que mide los cambios en el tiempo del nivel general de los precios, correspondientes al consumo final de bienes y servicios de los hogares de estratos de ingreso: alto, medio y bajo, residentes en el área urbana del país. La variable principal que se investiga es el precio, para los 299 artículos de la canasta fija de investigación.<sup>104</sup>

Es fundamental que el Ecuador disponga de este indicador para nuestra propuesta de aplicación de tarifas diferenciales por la razón de que a través del mismo lograremos identificar, establecer y determinar el tipo impositivo que cada bien o servicio merece según la incidencia del consumo final de estos

---

<sup>104</sup> [http://www.inec.gob.ec/web/guest/ecu\\_est/est\\_eco/ind\\_eco/ipc](http://www.inec.gob.ec/web/guest/ecu_est/est_eco/ind_eco/ipc) 02 de marzo de 2011

productos en los distintos tipos de hogares en nuestro país, en la misma forma que lo clasifica el INEC, alto, medio y bajo.

## 2.6 DECISIÓN 599 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (CAN)

El Ecuador forma parte de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) desde el 1969, año en el cual nuestro país junto con otros tres países Perú, Bolivia, Colombia, firmaron el Acuerdo de Cartagena con el propósito de mejorar, juntos, el nivel de vida de sus habitantes mediante la integración y la cooperación económica y social.<sup>105</sup>

La decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) que trata sobre el tema de “Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado”, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1093, el 16 de julio de 2003, manifiesta lo siguiente en relación a las tasas impositivas del impuesto al valor agregado:

**Artículo 19.- Tasas.** Los impuestos tipo valor agregado tendrán una tasa general, la cual no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos al consumo.

Los Países Miembros podrán fijar una sola tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa general, para gravar los bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión se encuentren excluidos.

**Disposición Transitoria.-** Los Países Miembros tendrán un plazo de diez (10) años contados a partir de la entrada en vigencia de esta Decisión, para adecuar su legislación a lo dispuesto en este artículo.<sup>106</sup>

La tasa máxima, señala la Decisión, no podrá ser superior al 19%, valor que no supera ninguno de los países miembros. Sin embargo, para aquellos productos y servicios que en el Ecuador tienen una tasa preferencial de 0% de IVA, deberá ser modificada en los límites de la Decisión que señala que los países únicamente podrán tener una sola tasa preferencial y la misma no será

---

<sup>105</sup> <http://www.comunidadandina.org/quienes/resena.htm> 16 de abril de 2011

<sup>106</sup> <http://www.comunidadandina.org/NORMATIVA/DEC/D599.HTM> 30 de junio de 2011

inferior al 30% de la tasa general; esto sería en el caso ecuatoriano una tarifa mínima del 3.6% de IVA.

## 2.7 OPERACIÓN NO GRAVADA, EXENCIÓN Y TARIFA DEL 0%

Es necesario resaltar que estos tres términos no son lo mismo aunque todos se caracterizan por tener el mismo efecto jurídico en el régimen del IVA. A continuación, citamos las definiciones respectivas:

**Operaciones No Gravadas:** Constituyen operaciones no gravadas aquellas que por su naturaleza intrínseca están excluidas taxativamente por ley del ámbito de este impuesto.

**Operaciones Exentas:** Forman la categoría de operaciones exentas, aquellas incluidas como afectas al impuesto, pero que en virtud de la misma ley se eximen de su cobro.

**Régimen de tasa cero:** La liberación del impuesto establecida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos.<sup>107</sup>

La doctrina diferencia a la exención de la operación no gravada en la medida que a pesar de que en la exención se observa el cumplimiento de todos los presupuestos y elementos esenciales requeridos para que la operación sea gravada con el tributo, exclusivamente, por disposición legal se la exonera de su imposición. En cambio, la operación no gravada implica la falta de alguno de los presupuestos o elementos esenciales requeridos para el nacimiento de la obligación tributaria, se puede decir que no se configura el hecho generador en la última, por lo que queda libre de la imposición con el gravamen.<sup>108</sup>

De estas definiciones podemos decir que dichas transacciones se diferencian en el contexto que mientras las operaciones no gravadas no se encuentran contempladas por la Ley como sujetas al gravamen del IVA, las exentas si lo están, pero en virtud de la misma ley están eximidas de cobro. La importancia

---

<sup>107</sup> MORENO, Álvaro. (1997): Boletín Fiscal. Colegio de Contadores Públicos Autorizados y Consultores. Panamá.

<sup>108</sup> PLAZAS, Mauricio. (1998): Op. Cit. p. 137

de la distinción y clasificación correcta de estas operaciones radica en que éstas interfieren en el proceso de crédito tributario que utilizan los productores y empresarios para la compensación del impuesto pagado en sus insumos, de tal manera que solo las operaciones exentas son susceptibles de crédito tributario.

### **2.7.1 Las Exenciones del IVA**

La exención implica que habiéndose realizado el hecho generador, se libera al sujeto pasivo del cumplimiento de la obligación tributaria, conforme lo establece el Art. 31 del Código Orgánico Tributario, que define la exención como “la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.”<sup>109</sup>

Acerca de las exenciones, el autor José López, en su obra Manual de Derecho Tributario, manifiesta:

Las exenciones objetivas tratan de favorecer al consumidor final, con una consecuencia inevitable dada la naturaleza del IVA: que perjudican a los sujetos pasivos, dado que éstos, al no repercutir algunas cuotas del IVA, no pueden deducir las soportadas, que por ello se convierten en un gasto más. Únicamente se exceptúan de la consecuencia las exportaciones. Cuando de verdad se quiere favorecer a los sujetos pasivos y simultáneamente a los consumidores finales, lo procedente es aplicar el tipo cero a los bienes y servicios sujetos. En estos casos, aunque no se generen cuotas a favor del Tesoro, sí se puede obtener devolución de las soportadas.<sup>110</sup>

Los bienes y servicios que no se someten al IVA tienen tarifa cero, pero no tiene sentido fijar una tarifa sobre cero que significa, en definitiva, ausencia de cantidad; además, ha dado lugar a mucha confusión.

---

<sup>109</sup> Código Orgánico Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 09 de marzo de 2009

<sup>110</sup> LÓPEZ, José. (1966): Manual de Derecho Tributario. Parte Especial. Sexta Edición. p. 260.

### **2.7.2 La Tarifa del Cero por Ciento**

La legislación ecuatoriana no define expresamente lo que es tarifa cero, únicamente establece las transferencias de bienes y prestaciones de servicios gravados con esta tarifa y menciona que aquellas que no sean gravadas con cero por ciento, automáticamente gravan la tarifa del doce por ciento.

En conclusión, en el sistema de IVA ecuatoriano no se contemplan exenciones sino operaciones gravadas con tarifa cero, aunque ambas produzcan el efecto jurídico de no pagar el impuesto, se diferencian en que en la primera se origina la pérdida del derecho a crédito tributario por parte del sujeto pasivo que transfiere bienes o presta servicios, mientras que en la segunda, se le concede al sujeto pasivo del derecho a crédito tributario por la totalidad del IVA pagado, o al reintegro del mismo en caso de que éste no pueda ser compensado, como es el caso de los exportadores.

Ahora bien, el artículo 20 de la Decisión 599 sólo permite la tasa cero por ciento, para las exportaciones de bienes y servicios pretendiendo que únicamente se mantenga esta tarifa de IVA en actividades de exportación con derecho a devolución por el impuesto pagado en sus compras. Por lo que se revela que estaríamos contraviniendo a un Tratado Internacional y con mayor razón nuestra normativa debe ser reformada.

## **2.8 LOS TIPOS IMPOSITIVOS O DE GRAVAMEN**

El Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla, Salvador Ramírez Gómez, define al tipo impositivo como: “el porcentaje que aplicado a la base imponible permite el cálculo de la cuota o tarifa correspondiente a la operación realizada por el sujeto pasivo, que normalmente se repercute al destinatario de la operación, en otras palabras, la cuota correspondiente de IVA a cancelar por el contribuyente”.

A la base imponible se le debe aplicar un porcentaje, esto es el tipo impositivo. Este porcentaje varía en función del tipo de producto o servicio del cual se beneficia el consumidor, graficado en la siguiente fórmula:

$$\text{Base imponible} \times \text{Tipo impositivo} = \text{Cuota}$$

Los Estados miembros de la Unión Europea dentro de los planes para su Comunidad, han venido aplicando mediante leyes, modelos de sistemas en los que se apliquen los tipos impositivos del IVA, como se manifiesta en el Art. 90 de la Ley 37/1992, creada por la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre sobre la armonización de los tipos impositivos y publicada en el Boletín Oficial del Estado del 29 de diciembre de 1992,<sup>111</sup> que en su esencia establece tres tipos impositivos distintos:

- **Tipo General: 16%**

Es de carácter residual con respecto de todas las operaciones que no tuviesen asignado ningún tipo específico, está fijado para todos los Estados en una cuantía igual o superior al 15 por ciento.

- **Tipo reducido: 7%**
- **Tipo superreducido: 4%**

Los Estados miembros pueden aplicar uno o dos tipos reducidos que no pueden ser inferiores al 5 por ciento y que tienen que referirse exclusivamente a una lista determinada de entrega de bienes y prestaciones de servicios. A manera de ejemplo ver “Lista de categorías de bienes y servicios con las variaciones de los tipos impositivos”.<sup>112</sup>

---

<sup>111</sup> <http://www.atib.es/normas/3.02.12.pdf> 16 de abril de 2011.

<sup>112</sup> Anexo 2

Para aplicar correctamente el tipo de impositivo/gravamen en la operación, es preciso tener en cuenta el carácter accesorio de las entregas realizadas o de los servicios prestados, con respecto del que podríamos considerar como carácter principal.

Por ejemplo, en una transferencia de un bien que este complementado por otro bien que tenga el carácter de accesorio, como en el caso de una leche de cartón, se podría pensar que es el líquido y no el cartón que la envasa, el que posee el valor superior en esa transferencia, mas no es así, ya que en realidad es el cartón el que implica más valor en el precio y es sobre el cual se aplicará la imposición.

Una vez explicado lo último, las reglas sobre continente y contenido son las siguientes:

- Si el continente, por su valor es esencial, el conjunto, es decir continente y contenido, tributará al tipo de aquél; y,
- Si el continente tiene un valor equivalente al del contenido es preciso tomar en consideración el criterio de determinar la base imponible de cada uno de los bienes entregados en función de su valor de mercado. A estos efectos no se considera que el continente y el contenido sean complementarios cuando el adquirente es consciente de estar adquiriendo dos productos diferentes.

Como en el siguiente escenario, si una persona entra a una librería y compra un libro por el cual recibe como regalo otro libro más, sin tener importancia alguna el precio que varía entre el libro comprado y el de regalo, el carácter complementario radica en que en la factura se refleja el bien adquirido más no el obsequio, en este caso, esta última constituiría una entrega complementaria de la anterior, por lo cual se debe aplicar el mismo gravamen a toda la

operación sin necesidad de verificar si se debe aplicar la imposición de lo principal o de lo complementario.

## **2.9 CRÉDITO TRIBUTARIO Y DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

### **2.9.1 La Repetición Tributaria**

El autor Héctor Villegas, formula la siguiente noción de repetición tributaria:

La repetición tributaria, como relación jurídica, es aquella que surge cuando una persona abona al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución. El pago indebido y la consiguiente pretensión repetitiva dan origen a un vinculum iuris entre un sujeto activo, cuyos bienes reciben por vía legal el detrimento ocasionado por el desembolso indebido, y un sujeto pasivo, que es el fisco, enriquecido sin causa ante el mismo.<sup>113</sup>

El tratadista Carlos Giuliani Fonrouge acota señalando acerca de la acción de repetición que sobreviene de lo pagado por tributos, que ésta deriva de:

... uno de los principios generales del derecho: la equidad. La acción proviene de la equidad que exige que nadie se enriquezca sin derecho a expensas de otro (...). La acción de repetición de tributos corresponde al derecho público, está sujeta a reglas especiales y se funda en la equidad, vinculándose al derecho civil por tradición privatista.<sup>114</sup>

De lo mencionado, encontramos que el pago de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, origina o produce un pago no debido, o excesivo en relación a la justa medida, lo que deriva en un enriquecimiento sin causa del fisco, por lo que obliga al fisco a devolver lo indebidamente recibido.

---

<sup>113</sup> VILLEGAS, Héctor. (2002): Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributarios. Octava Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires. p. 515.

<sup>114</sup> GIULIANI, Carlos. (1997): Derecho Financiero. Volumen II. Sexta Edición. Ediciones DESALMA. Buenos Aires. p. 895.

En relación al enriquecimiento injusto, es decir sin justa causa, tratado en el párrafo anterior, así como también al principio de legalidad, existen posiciones que adoptan como fundamento: del empobrecimiento del contribuyente, sobre la cual Ramón Valdés Costa considera que:

El derecho reconocido al sujeto pasivo al reembolso del importe pagado indebidamente presupone que ha sufrido una merma patrimonial equivalente, que representa un empobrecimiento ilegal que para autores tan prestigiosos como VILLEGAS y FERREIRO LAPATZA, constituye el fundamento del reembolso.<sup>115</sup>

Sin embargo, la doctrina ha acogido con mayor profundidad el fundamento del enriquecimiento sin causa, que como señala Giuliani Fonrouge, es proveniente del principio universal de equidad.

### **2.9.2 El Crédito Tributario del Impuesto al Valor Agregado**

Es el segundo pilar en que se fundamenta el impuesto al Valor Agregado, puesto que garantiza la neutralidad del mismo mediante la técnica de la deducción en la que los sujetos pasivos del IVA percibido en ventas pueden deducir el impuesto soportado o pagado en sus adquisiciones de los bienes y servicios en el proceso de comercialización. A propósito de la deducibilidad del IVA, la doctrina ha optado por dos criterios para la aplicación del crédito tributario que son: 1) criterio de interacción física; y, 2) criterio de integración financiera.

Para entender estos conceptos citamos a la autora Catalina García Vizcaíno, quien los define de la siguiente manera:

Respecto de los insumos puede ser utilizado el criterio de integración física (vincular los gastos e insumos con las operaciones a las cuales fueron destinados apareando los ingresos y los gastos generadores del impuesto; ello requiere de una compleja contabilidad de costos, a fin de lograr el seguimiento del proceso productivo y de stocks para el proceso de comercialización), o el de integración financiera (criterio adoptado por nuestra ley, que consiste en deducir del impuesto

---

<sup>115</sup> VALDÉS, Ramón. (2001): Curso de Derecho Tributario. Editorial Temis S.A. Santa Fe de Bogotá. p. 391.

por las ventas y prestaciones de servicios del contribuyente de un período –débito fiscal-, el IVA contenido en las compras de bienes o insumos o prestaciones de servicios realizadas en su favor en el mismo período, independientemente de que estos bienes y servicios hayan sido introducidos o no en el ciclo productivo del período en cuestión –crédito fiscal-.<sup>116</sup>

Nuestra legislación regula la aplicación del Crédito Tributario con técnica de la deducción del impuesto dentro del criterio de integración financiera, conforme a las disposiciones del Art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 143 de su Reglamento de Aplicación, para el caso solo traemos a colación la norma sustancial:

1. Los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado IVA, que se dediquen a: la producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con tarifa doce por ciento (12%), a la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%), a la comercialización de paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador, a la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores, o a la exportación de bienes y servicios, tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA, pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios;
2. Los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a la producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa cero por ciento (0%) y en parte con tarifa doce por ciento (12%) tendrán derecho a un crédito tributario, cuyo uso se sujetará a las siguientes disposiciones:
  - a) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo;
  - b) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios;
  - c) La proporción del IVA pagado en compras de bienes o servicios susceptibles de ser utilizado mensualmente como crédito tributario se establecerá relacionando las ventas gravadas con tarifa 12%, más las Exportaciones, más las ventas de paquetes de turismo receptivo, facturadas dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador, más las ventas directas de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores con el total de las ventas.

Si estos sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con tarifas doce por ciento (12%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados

---

<sup>116</sup> GARCÍA, Catalina. Derecho Tributario. p. 178.

con tarifa doce por ciento (12%); de las compras de bienes y de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%), podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar.

No tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado, en las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero, ni en las adquisiciones o importaciones de activos fijos de los sujetos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero.

En general, para tener derecho al crédito tributario el valor del impuesto deberá constar por separado en los respectivos comprobantes de venta por adquisiciones directas o que se hayan reembolsado, documentos de importación y comprobantes de retención.

Como regla de aplicación general y obligatoria, se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la utilización de bienes y servicios gravados con este impuesto, siempre que tales bienes y servicios se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados.<sup>117</sup>

En virtud de la norma antes citada, podemos distinguir tres posiciones respecto del uso del crédito tributario: un crédito tributario total, un crédito tributario parcial, y la no existencia de crédito tributario.

### **2.9.2.1 Crédito Tributario Total**

Cuando el sujeto pasivo tiene derecho a utilizar como crédito tributario la totalidad del IVA soportado en sus adquisiciones para transferencia de bienes o prestación de servicios. A esto se debe considerar siempre que el crédito tributario solo procede cuando existe IVA repercutido o percibido.

De conformidad al literal a) del Art. 153 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el crédito tributario total opera en las siguientes operaciones:

---

<sup>117</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno publicado en el R.O. 223 del 30 julio de 2008

a) Darán derecho a crédito tributario total:

El IVA pagado en la adquisición local o importación de: bienes, materias primas, insumos o servicios y bienes que pasen a formar parte del activo fijo, cuando únicamente:

1. Se transfiera bienes o preste servicios, en su totalidad gravados con tarifa doce por ciento.
2. Se empleen en la fabricación o comercialización de bienes que se exporten.
3. Se efectúen transferencias directas a exportadores gravadas con tarifa cero por ciento.
4. Se comercialicen paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador.

También tienen derecho a crédito tributario los fabricantes, por el IVA pagado en la adquisición local de materias primas, insumos y servicios, destinados a la producción de bienes para la exportación, que se agregan a las materias primas internadas en el país bajo regímenes aduaneros especiales, aunque dichos contribuyentes no exporten directamente el producto terminado, siempre que estos bienes sean adquiridos efectivamente por los exportadores, de conformidad con lo establecido en el tercer inciso del Art. 57 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En el caso que el sujeto pasivo no haya realizado ventas o transferencias en un período, el crédito tributario se trasladará al período en el que existan transferencias.<sup>118</sup>

### 2.9.2.2 Crédito Tributario Parcial o Proporcional

Cuando los bienes y servicios por los cuales se pagó el IVA, se destinan indistintamente al ejercicio de operaciones gravadas con tarifa del doce y cero por ciento, y no es posible su imputación a una u otra actividad, el crédito tributario se utiliza de manera proporcional, relacionando las compras gravadas con el total de ventas del mes.

El literal b) del Art. 153 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno enumera los casos en que opera el crédito tributario parcial, por lo que al margen de lo establecido por la Ley, dispone:

---

<sup>118</sup> Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo No.374, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 de 08 de junio de 2010.

b) Dará derecho a crédito tributario parcial:

Cuando se transfieran bienes o se presten servicios que en parte estén gravados con tarifa cero y en parte con tarifa doce por ciento, para establecer la proporción del IVA pagado en la adquisición local o importación de: bienes, materias primas, insumos o servicios y bienes que pasen a formar parte del activo fijo, a ser utilizado como crédito tributario, se deberá relacionar las transferencias: con tarifa doce por ciento; exportaciones; directas a exportadores; paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador; y las transferencias directas al exportador desde regímenes especiales, respecto del total de ventas.

Para establecer la proporción, en el caso de contribuyentes que inician sus actividades productivas deberá efectuarse la proyección de las transferencias con tarifa doce por ciento; exportaciones; directas a exportadores; paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador; y las transferencias directas al exportador desde regímenes especiales, respecto del total de ventas.

Cuando los sujetos pasivos puedan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de activos fijos gravados con tarifa doce por ciento (12%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%); de las compras de activos fijos gravados con tarifa doce por ciento (12%) pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%), podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar. En caso de no poder diferenciar, aplicará el factor de proporcionalidad.

El Servicio de Rentas Internas podrá verificar, en cualquier momento, la proporción utilizada.

El Impuesto al Valor Agregado pagado en las adquisiciones de bienes y servicios en etapas de preproducción, constituye crédito tributario si las actividades que generan los ingresos futuros corresponden a la señaladas en el literal a) de este artículo.<sup>119</sup>

A su vez, el mismo artículo fija el método en que se debe calcular dicho saldo y manifiesta que para establecer la proporción, en el caso de contribuyentes que inician sus actividades productivas deberá efectuarse la proyección de las transferencias con tarifa doce por ciento; exportaciones; directas a exportadores; directas a Instituciones del Estado y empresas públicas exentas del Impuesto a la Renta, que por su calidad de tales adquieren con tarifa 0% pero que para otros adquirentes tuviesen tarifa 12% de IVA; y, las

---

<sup>119</sup> Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo No.374, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 de 08 de junio de 2010.

transferencias directas a exportador desde regímenes especiales, respecto del total de ventas.

Para comprender de mejor manera proponemos el siguiente ejemplo: un sujeto pasivo compra insumos gravados con tarifa del 12%, por un valor de 10.000, y los destina indistintamente a la producción de medicinas y cosméticos, para el cálculo del crédito tributario proporcional, considérese las siguientes operaciones o ventas:

**Cusdro 2.1: Cálculo del crédito tributario proporcional**

<b>Concepto</b>	<b>Valor</b>	<b>IVA</b>
Compras del mes (insumos tarifa 12%)	10.000	1.200
Ventas del mes		
a.Venta de cosméticos (tarifa 12%)	12.000	960
b.Venta de medicinas (tarifa 0%)	14.000	
(=) Total Ventas (a + b)	<u>16.000</u>	

**Fuente:** La autora

### **Cálculo del crédito tributario proporcional**

$$\frac{\text{Ventas gravadas con tarifa 12\%}}{\text{Total de ventas}} \times 100 = \frac{12.000}{16.000} \times 100 = 75 \%$$

$1.200 \times 75\% = 900$ Crédito Tributario
--

El resultado arrojado en esta operación constituye al porcentaje del crédito tributario parcial al que tuviera derecho el sujeto pasivo. Entonces, finalmente, lo que se debe hacer es al impuesto a declarar por las compras de determinado mes multiplicar ese porcentaje obteniendo de tal manera el valor de impuesto a pagar.

### Liquidación del impuesto

IVA repercutido o percibido	1.200
(-) Crédito tributario	- 900
= Impuesto a pagar	<u>300</u>

Fuente: La autora

#### 2.9.2.3 No Existencia de Crédito Tributario

El Art. 157 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece los casos en que no existe derecho a crédito tributario disponiendo lo siguiente: “Casos en los que no hay derecho tributario.- No habrá lugar a crédito tributario en los siguientes casos:

1. En las importaciones o adquisiciones locales de bienes que pasan a formar parte del activo fijo del adquirente o utilización de servicios, cuando éste produce bienes o presta servicios exclusivamente gravados con tarifa 0%. El IVA pagado, por el que no se tiene derecho a crédito tributario pasará a formar parte del costo de tales bienes.
2. En la importación o adquisición local de bienes, materias primas, insumos o servicios cuando el adquirente transfiera bienes o preste servicios gravados exclusivamente con tarifa 0% por lo tanto el IVA pagado en estas adquisiciones se cargará al respectivo gasto.
3. Cuando el IVA pagado por el adquirente le haya sido reembolsado en cualquier forma.
4. Cuando el pago por adquisiciones al contado o a crédito, que en conjunto sean superiores a cinco mil dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas, incluido impuestos, y sean realizadas en beneficio del mismo proveedor o sus partes relacionadas dentro de un mes fiscal, no se hubiere efectuado a través del sistema financiero.<sup>120</sup>

#### 2.10 CRÉDITO TRIBUTARIO POR RETENCIONES

Conforme revisamos en el primer capítulo, el Art. 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno, reformada por el Art. 118 de la Ley Reformatoria para la

<sup>120</sup> Disposiciones reglamentarias sobre la forma de aplicación de la LRTI. Decreto 374. Suplemento R.O. 209, 8 de junio del 2010.

Equidad Tributaria, en concordancia con los Arts. 135 y 136 del Reglamento para su aplicación, definen quienes son los sujetos pasivos de la obligación que actúan en calidad de agentes de retención del IVA causado en sus adquisiciones de bienes y servicios gravados.

Ahora bien observemos en el siguiente cuadro proporcionado para la Administración Tributaria sobre cuales son los porcentajes que la Administración Tributaria manda a retener según el agente de retención que corresponda.

**CUADRO 2.1: Retenciones en la fuente del Impuesto al Valor Agregado**

RETENCIONES EN LA FUENTE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO								
AGENTE DE RETENCIÓN (Comprador; el que realiza el pago)	RETENIDO: El que vende o transfiere bienes, o presta servicios.							
	ENTIDADES Y ORGANISMOS DEL SECTOR PÚBLICO Y EMPRESAS PÚBLICAS	CONTRIBUYENTES ESPECIALES	SOCIEDADES	OBLIGADA A LLEVAR CONTABILIDAD	PERSONAS NATURALES			
					NO OBLIGADA A LLEVAR CONTABILIDAD			
					EMITE FACTURA O NOTA DE VENTA	SE EMITE LIQUIDACIÓN DE COMPRAS DE BIENES O ADQUISICIÓN DE SERVICIOS (INCLUYE PAGOS POR ARRENDAMIENTO AL EXTERIOR)	PROFESIONALES	POR ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES PROPIOS
ENTIDADES Y ORGANISMOS DEL SECTOR PÚBLICO Y EMPRESAS PÚBLICAS	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 100%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 100%
CONTRIBUYENTES ESPECIALES	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 100%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 100%
SOCIEDAD Y PERSONA NATURAL OBLIGADA A LLEVAR CONTABILIDAD	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 100%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 100%
CONTRATANTE DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 30%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 30%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 30%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 30%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 100%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 30%	-----
COMPAÑÍAS DE SEGUROS Y REASEGUROS	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 100%	BIENES NO RETIENE SERVICIOS 100%
EXPORTADORES (UNICAMENTE EN LA ADQUISICIÓN DE BIENES QUE SE EXPORTEN, O EN LA COMPRA DE BIENES O SERVICIOS PARA LA FABRICACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DEL BIEN EXPORTADO)	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES NO RETIENE SERVICIOS NO RETIENE	BIENES 100% SERVICIOS 100%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	-----

Fuente: <http://www.sri.gov.ec/web/guest/155> 13 de marzo de 2011

En la práctica, el régimen de retenciones del IVA hace que los sujetos pasivos a más del crédito tributario por el IVA soportado en las adquisiciones de sus insumos, tengan más crédito tributario por el IVA retenido, de tal manera que esta acumulación de crédito fiscal degenera en saldos a favor en las declaraciones mensuales, estos saldos también se contemplan en nuestra normativa por lo que es un tema importante a estudiar.

### **2.10.1 SalDOS a Favor de Crédito Tributario**

Los saldos a favor de crédito tributario pueden resultar ya sea por el exceso de IVA soportado por adquisiciones de insumos en relación con el IVA percibido, o del exceso de retención en la fuente del impuesto.

Según Dino Jarach, en su obra “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, acerca del saldo a favor de crédito tributario manifiesta:

... se trata de un resultado opuesto al concepto de impuesto a través del cómputo “débito fiscal menos crédito fiscal”. Cuando en esta operación aritmética el resultado es positivo, la cantidad monetaria resulta a favor del Fisco, como monto de la prestación tributaria debido. Si, por el contrario, la diferencia arroja un saldo negativo, o sea, cuando el crédito fiscal sea mayor que el débito de un determinado contribuyente por un período de imposición, la suma resultante constituirá un saldo a favor del contribuyente.<sup>121</sup>

El inciso segundo del Art. 69 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el el segundo inciso del Art. 159 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, señalan:

Art. 69.- Si la declaración arroja saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo será considerado crédito tributario, que se hará efectivo en la declaración del mes siguiente (...)

Cuando por cualquier circunstancia evidente se presuma que el crédito tributario resultante no podrá ser compensado con el IVA causado dentro de los seis meses inmediatos siguientes, el sujeto pasivo podrá solicitar al Director Regional o Provincial del Servicio de Rentas Internas la devolución o la compensación del crédito tributario originado por retenciones que le hayan sido practicadas. La

---

<sup>121</sup> JARACH, Dino. (1999): Op. Cit. p. 842.

devolución o compensación de los saldos del IVA a favor del contribuyente no constituyen pagos indebidos y, consiguientemente, no causarán intereses.<sup>122</sup>

Art. 159.- (...)La diferencia resultante, luego de realizadas las operaciones indicadas en el inciso anterior, constituye el valor del impuesto causado en el mes o el valor del crédito tributario a aplicarse en el siguiente mes.<sup>123</sup>

En virtud de estas disposiciones podemos colegir que la Ley únicamente contempla la situación de recuperar los saldos a favor por el pago del impuesto a raíz de deducciones y retenciones en la fuente mediante la utilización del crédito tributario dentro del siguiente mes de declarado el impuesto, operación a ser utilizada solo hasta dentro de los 6 meses inmediatos siguientes.

## 2.11 DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La actividad liquidatoria no siempre se traduce en la determinación de la existencia del hecho imponible y en la fijación de la cuantía de la obligación tributaria derivada de aquel, sino que también puede poner de manifiesto la existencia de un derecho de crédito a favor del sujeto pasivo, dirigiéndose en este caso a determinar la procedencia y cuantía de la devolución tributaria a la que habrá de hacer frente la Hacienda Pública.<sup>124</sup>

La figura de la devolución de IVA se introdujo en nuestra legislación mediante la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, Ley 99-24 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999.

A pesar de que esta figura jurídica “devolución de IVA” se podría equiparar a la de crédito tributario del IVA, ésta solo opera para el IVA pagado por los exportadores, proveedores de exportadores, ejecutores del sector público, personas de la tercera edad, discapacitados y turismo receptivo. Cabe resaltar que la devolución no aplica para el caso de los saldos a favor resultantes del

---

<sup>122</sup> Reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico. R.O. No. 392, 30 de Julio del 2008

<sup>123</sup> Disposiciones reglamentarias sobre la forma de aplicación de la LRTI. Decreto 374. Suplemento R.O. 209, 8 de junio del 2010.

<sup>124</sup> QUERALT, Juan; CASADO, Gabriel; TEJERIZO, José. (2003): Curso de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Tecnos. 14ta. Edición. Madrid. p. 317.

exceso de cuotas soportadas en relación con las cuotas devengadas, el cual es el sistema operativo que se esperaría para la aplicación de tarifas diferenciales del impuesto.

De acuerdo a lo que disponen los Art. 71, 72 y 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el IVA pagado que es objeto de devolución es el siguiente:

Art. 71.- Reintegro del IVA.- El impuesto al valor agregado IVA pagado en las transferencias e importaciones de bienes por universidades, escuelas politécnicas, Junta de Beneficencia de Guayaquil y SOLCA, será reintegrado a través del Presupuesto General del Estado. El reintegro no podrá ser imputado a los recursos que por norma constitucional o por disposiciones legales corresponden a las entidades del régimen seccional autónomo.

Art. 72.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y éste deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo.

De detectarse falsedad en la información, el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco.

El reintegro del impuesto al valor agregado, IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables.

Art. 73.- Devolución de IVA.- El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de servicios la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer - SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Llor y las universidades y escuelas politécnicas será reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiera emitido la resolución de devolución del IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal.

Lo previsto en el inciso anterior se aplicará a las agencias especializadas internacionales, organismos no gubernamentales y las personas jurídicas de derecho privado que hayan sido designadas ejecutoras en convenios internacionales, créditos de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales tales como el Banco Mundial, la Corporación Andina de Fomento y el Banco Interamericano de Desarrollo BID; siempre que las importaciones o adquisiciones

locales de bienes o servicios se realicen con cargo a los fondos provenientes de tales convenios o créditos para cumplir los propósitos expresados en dichos instrumentos; y, que éstos se encuentren registrados previamente en el Servicio de Rentas Internas.

De detectarse falsedad en la información, el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco.

La Administración Tributaria una vez resuelta la devolución del IVA verificando la información reportada en los anexos de declaración del solicitante, se reserva el derecho de verificar que el monto devuelto sea el correcto, de detectarse una diferencia a favor del fisco, se procederá a compensar automáticamente contra futuras devoluciones de IVA que el contribuyente solicitare.

Art. (...).- Reintegro del IVA a entidades y empresas públicas.- El Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, les será reintegrado en el plazo y forma determinados por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución. El Ministerio de Finanzas realizará la acreditación en la cuenta correspondiente, pudiendo proveer los fondos al Servicio de Rentas Internas para que realice tal acreditación.

Art. 74.- El IVA pagado por personas con discapacidad.- El IVA pagado por personas con discapacidad, que estén calificadas por el organismo competente, en la adquisición de vehículos ortopédicos o no ortopédicos importados o adquiridos localmente, siempre que estén destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad; aparatos médicos especiales, materia prima para órtesis y prótesis, tienen derecho a que ese impuesto les sean reintegrados, sin intereses en un tiempo no mayor a noventa días, a través de cheque u otro medio de pago. Se reconocerá intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas determinará el trámite a seguir para su devolución.

Art. (...).- La Administración Tributaria ejercerá su facultad determinadora sobre el IVA cuando corresponda, de conformidad con el Código Tributario y demás normas pertinentes.<sup>125</sup>

### 2.11.1 Devolución de IVA a Exportadores

Nos dice Juan Martín Queralt, en el caso de la devolución del IVA pagado a los exportadores que, “predomina un interés comercial: conseguir que los productos que salen definitivamente del territorio de aplicación del impuesto lo hagan sin haber soportado tributo alguno, con el fin de que se incorporen al mercado de destino en las mismas condiciones que los bienes allí producidos o fabricados”.<sup>126</sup>

<sup>125</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno publicado en el R.O. 223 del 30 julio de 2008.

<sup>126</sup> QUERALT, Juan; CASADO, Gabriel, TEJERIZO, José. (2003): Op. Cit. p. 633.

Al respecto, el numeral 8 del Art. 55 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, incorpora la posición doctrinaria del autor y contempla dentro de las transferencias de bienes gravados con tarifa del 0% de IVA a las exportaciones.

El tratamiento del cero por ciento a las exportaciones implica, en primer lugar, que éstas últimas no paguen ningún valor por el impuesto; y, en segundo lugar, que los sujetos pasivos de la exportación tengan derecho a la devolución del IVA pagado en sus compras locales e importaciones de bienes, que son empleados para la producción y comercialización de bienes que se exporten.

El artículo 72 del mismo cuerpo legal, dispone que:

Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y éste deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado...<sup>127</sup>

Finalmente, para ejercitar el derecho a la devolución del IVA, los exportadores deben seguir el procedimiento previsto en los Arts. 172, 178, 180 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno y la Resolución No. 0588 del 12 de julio de 2002, emitida por el Servicio de Rentas Internas.

---

<sup>127</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno publicado en el R.O. 223 del 30 julio de 2008

## **CAPÍTULO III**

### **3 ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IVA ECUATORIANO CON OTROS REGÍMENES DE IVA EN EL MUNDO**

#### **3.1 INTRODUCCIÓN**

En este último capítulo completamos nuestro estudio aludiendo a la fuente del Derecho Comparado, y realizaremos una investigación respecto de regímenes de Impuesto al Valor Agregado en cuyos ordenamientos jurídicos se contempla la institución de tarifas diferenciales del IVA, tales como: España, Colombia, Estados Unidos Bolivia y Chile. Este análisis es pertinente en la medida que nos permite admirar un panorama real de la forma en la que se desarrolla una causación del IVA con la aplicación de diferentes tipos impositivos.

#### **3.2 ESPAÑA**

##### **3.2.1 Impuesto General Sobre el Tráfico de las Empresas**

Anterior al IVA, la figura central del sistema tributario indirecto español era el “Impuesto General sobre el tráfico de las empresas”, el cual se caracterizaba por ser un tributo en cascada cuya incidencia recaía de manera abusiva en el consumidor final de los bienes y servicios gravados a medida que se aumentaba el número de transacciones en cada etapa de producción y comercialización.

Entendamos la definición jurídica acerca de este impuesto de manera puntual conforme está definido en una enciclopedia jurídica:

Es un tributo de carácter indirecto que grava las ventas, obras, servicios y demás contratos u operaciones típicas y habituales del tráfico de todas las empresas y de

las explotaciones mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, así como las importaciones. Este gravamen tiene carácter general y multifásico en cascada, es decir, considerando todas las operaciones de transformación y comercialización de bienes y prestaciones de servicios con independencia unas de otras, exigiendo el impuesto por cada una de ellas.<sup>128</sup>

Como consecuencia de la falta de equidad, transparencia y neutralidad de este impuesto en cascada y, conjuntamente, a la creación de la Unión Europea y su ideal de armonización entre los países que conforman este sector económico, en vías de fortalecer el comercio exterior se determinó que era necesaria la desaparición del “Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas”.

### **3.2.2 Impuesto sobre el Valor Añadido**

El Impuesto sobre el Valor Añadido, es como se denomina al impuesto que grava el consumo en España, éste se implantó en la normativa de este país mediante Ley No. 30, publicada el 2 de agosto de 1985,<sup>129</sup> y al igual que en los impuestos a las ventas en todo el resto de países, el IVA español grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes y servicios.

El IVA español asegura el principio de neutralidad del impuesto utilizando la técnica del crédito tributario, normativa mediante la cual los empresarios, productores y profesionales pueden deducirse del monto de IVA cobrado, las cuotas de IVA soportadas en sus adquisiciones a través de lo cual se cumple con el objetivo del IVA de gravar solo la parte del valor añadido generado en la fase anterior a cada una de las etapas de comercialización del producto o servicio, dándose como resultado final que el IVA solo sea soportado por los consumidores finales.

---

<sup>128</sup> [www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/impuesto-general-sobre-el-trafico-de-las-empresas](http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/impuesto-general-sobre-el-trafico-de-las-empresas). 23 de febrero de 2011

<sup>129</sup> <http://vlex.com/vid/ley-impuesto-valor-15514514>. 23 de febrero de 2011

Acerca de los sujetos del IVA español, el sujeto activo como en toda legislación es el Reino de España, mientras quienes actúan en calidad de sujetos pasivos son: los empresarios o profesionales que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto; o, una persona distinta que participa de la operación como destinatario final. En el Ecuador, conforme a la clasificación señalada en el primer capítulo, se entendería a los primeros como sujetos pasivos en calidad de agentes de percepción y, en calidad de contribuyentes, a los destinatarios finales de las transacciones de los bienes o servicios materia de este gravamen.

En relación a la forma de cálculo del IVA en España, existen dos métodos conocidos como: el de base imponible de carácter **formal** y el base imponible de carácter **real**, los dos muy diferentes uno del otro, por cuanto en el caso de base imponible formal, el IVA grava el importe total de las contraprestaciones de las operaciones sujetas al mismo, mientras que en el de carácter real, solo se impone la carga a la diferencia entre la cuota que repercute en las ventas menos el importe soportado en sus compras.<sup>130</sup>

En España podemos encontrar que dentro del régimen del IVA existen, tanto operaciones no gravadas con el impuesto, como exenciones. Acerca de las exenciones, a pesar de formar parte de la normativa jurídica en el régimen del IVA, el sistema fiscal español considera que si bien estas minoran la carga soportada por el consumidor cuando se producen en la parte inmediata al consumo, también perturban el funcionamiento de la naturaleza refractaria del IVA, esto es su neutralidad, debido a que en condiciones de productor en etapas anteriores al consumo, la exención significa para quien la soportó la imposibilidad de compensar su IVA soportado en las compras del IVA repercutido, por lo que terminan por soportar la carga del tributo tal como si fueran consumidores finales.

---

<sup>130</sup> ÁLVAREZ, Fernando; CORONA, Juan; Díaz, Amelia. (2007): Economía Pública. Editorial Ariel. Primera Edición. España.

### 3.2.3 Estructura de la Tarifas Diferenciadas

El 1 de enero de 1993 entró en vigor el denominado Mercado Interior en el ámbito de los países de la Unión Europea, que determinó la libre circulación de bienes y personas entre los diferentes estados miembros y eliminando las barreras económicas entre países, incluidas las fiscales.

En lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, esta nueva situación trajo consigo el que quedaran fuera de los conceptos importación y exportación los intercambios con países pertenecientes a la Unión Europea; los intercambios con estos países pasaron a denominarse adquisiciones (importaciones) y entregas (exportaciones) intracomunitarias.

Tal y como mencionamos anteriormente, la creación de este mercado interior en el ámbito comunitario de la UE implicó la eliminación de las barreras tributarias y exigió una armonización en esta materia a través de una regulación nueva y específica, a efectos del IVA, de las operaciones intracomunitarias, en cuanto a los tipos impositivos del impuesto y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros.<sup>131</sup>

La Ley 37/1992 de 28 de diciembre es la que determinó la actual estructura de tipos impositivos a aplicar en España, la misma estableció dos tipos reducidos para la casi totalidad de las operaciones intracomunitarias, las de mayor contenido social y cultural, bienes de primera necesidad, se fijaron al **tipo superreducido** y las demás al tipo reducido.<sup>132</sup>

- **Tipo general** del 15 por ciento,
- **Tipo reducido** del 6 por ciento; y, otro
- **Tipo superreducido** del 3 por ciento;

---

<sup>131</sup> [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/I37-1992.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/I37-1992.html) 23 de febrero de 2011

<sup>132</sup> Anexo No.1: listado de los tipos impositivos.

Desde enero del año 1995 los tipos se han incrementado un punto porcentual, siendo actualmente el tipo general del 16 por ciento, el tipo reducido del 7 por ciento y el tipo superreducido del 4 por ciento.

Debemos considerar que esta normativa de diferenciales al ser originada por el sector económico de la Unión Europea es ajustable no solo al Reino Español cuya legislación utilizamos a modo de modelo de estructura de IVA con tarifas diferenciales, sino que este sistema de tipos impositivos está vigente en los demás Estados Miembros de la Comunidad Europea.

### 3.3 COLOMBIA

En Colombia, el Impuesto sobre las Ventas se implemento a partir del año de 1963. Fue creado como un impuesto que grava el consumo y recae en general sobre las ventas de bienes corporales muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes corporales muebles, no excluidos expresamente por la ley. En sus inicios la tarifa del IVA establecida para gravar las operaciones era del 3%, misma que fue incrementándose hasta la actualidad alcanzar una tasa general del 16%.<sup>133</sup>

Su organismo de control es el DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), la cual está constituida como una Unidad Administrativa Especial del orden nacional, de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La base imponible, en el régimen del decreto–ley 3288 de 1963, estaba constituida por los “artículos” y “productos terminados”,<sup>134</sup> con excepción de los

---

<sup>133</sup> OBREGÓN, Manuel de Jesús. (2008): Trabajo de Consultoría para la Secretaría General de la Comunidad Andina. Bogotá. p. 2.

<sup>134</sup> Se entiende por producto terminado aquel que se obtuviera como resultado de un proceso industrial completo y fuera susceptible de venderse directamente al consumidor aunque pudiera venderse también a otro productor para su ulterior información. PLAZAS VEGA, Mauricio, EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA, ed. Cit.- pág. 105.

artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las medicinas y los artículos que se exporten. En la actualidad, el régimen incorpora los niveles de mayorista y minoristas de la comercialización.

### **3.3.1 Tasa del IVA en Colombia**

Respecto a la estructura tarifaria, se destacan elementos como la liberación del varios productos de la imposición de este gravamen como alimentos, drogas (medicinas), maquinaria agrícola, insumos para la agricultura, libros y cuadernos escolares, bienes exportados. Incluso insumos para la vivienda como son el cemento, el ladrillo y la teja.

Sobre la evolución histórica de las tarifas diferenciales que han regido en la normativa de este país, la variación impositiva de la tarifa en el impuesto sobre las ventas ha sido muy marcada, debido a que desde que se implementó este sistema en el año de 1963 las alícuotas se han modificado en los siguientes regímenes o sistemas:

#### **3.3.1.1 Régimen del Decreto-Ley 3288 de 1963**

**Tarifa general:** 3 por ciento

**Tarifas diferenciales:** del 5, 8 Y 10 por ciento para artículos, “seminecesarios”, “semisuntuarios” y “suntuarios”, en su orden.

#### **3.3.1.2 Régimen del Decreto-Legislativo 1595 de 1966**

**Tarifa general:** 3 por ciento

**Tarifas diferenciales:** del 15 por ciento bienes “semisuntuarios” y “suntuarios”, y del 8 por ciento los “seminecesarios”.

**Excepción:** del 10 por ciento para los cigarrillos nacionales

### 3.3.1.3 Régimen de Decreto-ley 435 de 1975

**Tarifa general:** 4 por ciento

**Tarifas diferenciales:** del 10, 15 Y 25 por ciento para bienes “seminecesarios”, “semisuntuarios” y “suntuarios”, respectivamente.<sup>135</sup>

### 3.3.1.4 Sistema de Decretos 1988, 2104 y 2368 de 1974, fijados por la propuesta de la Comisión Musgrave<sup>136</sup>

**Tarifa general:** 15 por ciento

#### **DIFERENCIALES:**

**Consumos suntuarios:** 35 por ciento

**Bienes de capital y artículos “seminecesarios”:** 6 por ciento

**Derivados del petróleo y petroquímicos:** 4 por ciento

**Excepciones:** 10 por ciento de la gasolina y aceites lubricantes; y 48 por ciento de la cerveza.

**Servicios:** 15 por ciento, excepto clubes sociales y deportivos con el 35 por ciento.

<sup>135</sup> PLAZAS, Mauricio. (1998): Op. Cit. p. 800

<sup>136</sup> Comisión Técnica Musgrave celebrada en Colombia fue una comisión presidida por el profesor estadounidense Richard A. Musgrave, para el estudio de las reformas tributarias en Colombia durante el gobierno del presidente Carlos Lleras Restrepo, en cuyo informe final se contempla, entre otros, el planteamiento del aumento en la tributación sobre los artículos de consumo suntuario, de tal manera que éste incremento “afecte a los gastos de familias de clases superiores y que resulte insignificante en el presupuesto de familias de bajo ingreso”. En la parte pertinente del informe final, la Comisión sustentó que un incremento de la tributación sobre los bienes de consumo suntuario se puede obtener mediante dos alternativas puntuales que son: un régimen separado de impuestos específicos sobre cada uno de los bienes de consumo clasificados como suntuarios; o, la aplicación del régimen de tasas diferenciales en cada una de las fases de causación del gravamen. Dado el estudio de ambas alternativas, debido a la complejidad que representaba el establecimiento de tratamientos especiales para cada uno de los bienes considerados en la calidad de suntuarios, la comisión determinó que la aplicación de un régimen con tarifas diferenciales produciría una mejora notable en la recaudación, obteniéndose de alguna manera la progresividad en este impuesto, meramente regresivo. PLAZAS, Mauricio. (1998): Op. Cit. p. 121.

### 3.3.1.5 Régimen del Decreto- ley 3541 de 1983

**Tarifa general:** 10 por ciento

**DIFERENCIALES:**

**Consumos suntuarios:** 25 y 35 por ciento

**Seguros:** 15 por ciento

**Derivados del petróleo y petroquímicos:** 4 por ciento

**Excepciones:** 10 por ciento de la gasolina y aceites lubricantes; y 48 por ciento de la cerveza.

A propósito de la evolución histórica de las tarifas diferenciales en Colombia, al mismo tiempo que se procuraba la eficiencia en el recaudo del tributo y se consideraban más tipos impositivos se redujo el nivel de progresividad, la neutralidad y la simplicidad administrativa, por lo que mediante decreto legislativo 3541 de 1983, se eliminó buena parte del sistema de tarifas diferenciales que regía durante la vigencia del decreto legislativo 1988 de 1974.

Como consecuencia de todas las reformas antes citadas, fueron 5.213 las operaciones gravadas que tuvieron una reducción de la tarifa del 15 al 10 por ciento y, a su vez, 3.226 las que tuvieron un incremento de su tarifa anterior del 6 al 10 por ciento.<sup>137</sup>

Como resumen de la evolución histórica de las tasas diferenciadas, a la fecha actual se fija de la siguiente manera:

**Tarifa general:** 16 por ciento

**DIFERENCIALES:**

**Consumos suntuarios:** 20,25 y 35 por ciento

**Seguros:** 15 por ciento

---

<sup>137</sup> PLAZAS, Mauricio. (1998): Op. Cit. p. 801

**Derivados del petróleo y petroquímicos:** 4 por ciento

**Excepciones:** 16 por ciento de la gasolina corriente y preferencial 12 por ciento para aviones; y 3 por ciento de la cerveza.

Debemos mencionar que las sucesivas reformas del IVA, como la de la ley 50 de 1984 y la 49 de 1990,<sup>138</sup> también eliminaron gran parte de las exenciones para los bienes de primera necesidad o para los equipos e instrumentos necesarios para su fabricación, por lo que se implementó el sistema de “exoneración imperfecta” o “incompleta” que se caracteriza por no permitir al productor de los bienes exonerados la devolución de los impuestos repercutidos.

Si analizamos esta reforma encontramos que a la luz de nuestra legislación sería plenamente inconstitucional en la medida de que da lugar a ventajas para los importadores en relación con los productores, favoreciéndose injustamente al comercio exterior versus la producción nacional, afectando en forma grave la neutralidad del impuesto de manera notable.

Esta realidad vivida en Colombia, es una muestra evidente de lo que significaría la aplicación de tarifas diferenciales en nuestro país, ya que el impacto económico inicial constituiría para las personas, consideramos que en especial referencia a aquellos de las clases bajas, en un atentado a su capacidad económica. Sin embargo, la situación se vería mejorada cuando los precios en los productos se comenzarán a abaratar a razón de los tipos impositivos reducidos y las instituciones de crédito tributario y devolución de IVA.

---

<sup>138</sup> *Ibíd.* p. 155.

### **3.3.2 Devoluciones de Saldos a favor por diferencias tarifarias entre los Impuestos Generados y los Repercutidos en el IVA Colombiano**

En cuanto a la devolución del impuesto, por regla general, solo otorga derecho a descuento, el IVA pagado por concepto de compras y costos que se destine a las operaciones gravadas con el impuesto.

A la luz del ordenamiento colombiano, las dos causas de saldos a favor son las derivadas por motivo de retenciones del IVA en la fuente y aquel que sobreviene a razón de la compra de materiales o insumos para la producción y comercialización de la venta de los bienes transferidos o servicios prestados.

A propósito del IVA repercutido por el exceso del IVA generado en un sistema con tarifas diferenciales, el tratadista Mauricio Plazas Vega, advierte:

Los saldos a favor del IVA pueden obedecer a diferencias tarifarias entre los impuestos repercutidos con motivo de las compras de bienes y utilidades de servicios o al régimen de exención que tenga previsto el ordenamiento para ciertos bienes o servicios.<sup>139</sup>

La evolución histórica de tarifas diferenciales del IVA en Colombia también sufrió cambios, en cuanto a devoluciones de saldos a favor se trata, de manera que con regímenes como el del decreto-ley 3541 de 1983 se dispuso que el exceso del IVA repercutido en relación la tarifa aplicable a las operaciones que realice el sujeto pasivo debía recibir el tratamiento de “mayor valor del costo o gasto”, el cual en definitiva consistía en aplicar el IVA repercutido “no descontable” al costo generado por los contribuyentes en el impuesto a la renta y que indujo en un efecto acumulativo o en cascada.

Como consecuencia de dicho efecto, entró en vigencia el régimen del decreto legislativo 1988 de 1974, mediante el cual se reinstauró en el ordenamiento colombiano la posibilidad de recuperar los impuestos repercutidos en su

---

<sup>139</sup> *Ibidem.* p. 801

totalidad en razón de las operaciones ejecutadas por los comercializadores y productores.<sup>140</sup>

### 3.4 ESTADOS UNIDOS

El sistema impositivo del Gobierno Federal en Estados Unidos es de naturaleza progresiva, lo que quiere decir que mientras más dinero se genere, más impuesto se paga. La entidad administradora y recaudadora la realiza de manera muy estricta la “Internal Revenue Service” (IRS), que en el español significa Servicio de Impuestos Internos.

El IVA en este país tiene un sistema fiscal diferente al de los otros países, ya que en su lugar, existe los impuestos sobre las ventas “sales tax” que están determinados individualmente por cada Estado y ciudad, debido a que cada Estado mantiene su autonomía en cuanto a administrar los impuestos recaudados en su jurisdicción.

El impuesto sobre las ventas (sales tax) se estima en todas y cada nivel estatal, con excepción de Oregón, Alaska, Montana, New Hampshire y Delaware, Estados en los cuales se priva de fijar esta clase de impuestos como incentivo para que las personas establezcan negocios, así como para atraer al turismo.

Por otra parte, el único Estado en el que excepcionalmente no se grava el impuesto del IVA, a pesar de su acogida, es Hawai, por cuanto en este Estado, únicamente, las actividades comerciales son aquellas obligadas a pagar el impuesto y no los consumidores como en el resto de Estados.

Además, solo en Estados Unidos la tasa del impuesto varía de Estado a Estado y algunos artículos están libres de impuestos.

---

<sup>140</sup> *Ibidem.*

Como podemos ver las tarifas diferenciales en Estados Unidos tienen una relación alícuota-estado, lo que significa que es potestativo de cada Estado establecer o fijar su alícuota del impuesto fundamentándose en su autonomía.

Es diferente de cómo se aplican las tarifas diferenciales en otros países ya que la relación está dirigida particularmente a la alícuota según las operaciones de transferencias de bienes o transferencias de servicio para todas las jurisdicciones en cada país.

### **3.5 BOLIVIA**

En Bolivia, el organismo administrador y recaudador del impuesto es la Superintendencia Tributaria la cual fue creada mediante el Art. 132 del nuevo Código Tributario Boliviano,<sup>141</sup> bajo el amparo del Ministerio de Hacienda como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional.

El impuesto al valor agregado recae sobre las ventas de bienes muebles situados y colocados en territorio boliviano, los contratos de obra y prestación de servicios y cualquier otra que fuere su naturaleza, realizados en el territorio de la nación, así como las importaciones definitivas.<sup>142</sup>

Un dato muy importante acerca del IVA en Bolivia, es que a diferencia del Ecuador, este impuesto actúa de forma independiente en los procesos de producción y comercialización ya que está prohibido incluirlo dentro del costo del producto, impidiendo de tal manera el abuso de los productores en cargar todo el peso del gravamen al consumidor.

---

<sup>141</sup> Ley 2492, promulgada el 04 de agosto de 2003)

<sup>142</sup> Art. 01 de la Ley 843/86, Decreto Supremo No. 26077 de 19/02/01

El término a utilizar para hablar sobre el impuesto se denomina DÉBITO, mientras que la compensación del mismo a través de compras que realiza el contribuyente relativo a su actividad se llama como en el Ecuador, CRÉDITO.

Otra diferencia con el sistema tributario ecuatoriano es que no se pueden compensar créditos fiscales de un mes con débitos fiscales de meses anteriores, sino que necesariamente deben ser compensados dentro del mismo periodo declarado. Además, con cada declaración se debe adjuntar declaraciones juradas, aún cuando la misma sea en cero.

Existen dos alícuotas o tarifas a aplicar en el sistema fiscal boliviano:

- La alícuota general única del impuesto del 13%;<sup>143</sup> y,
- La alícuota del 10% aplicada únicamente a los servicios petroleros y para los contratistas de operaciones del mismo tipo.<sup>144</sup>

### **3.6 CHILE**

Procedemos a analizar el marco conceptual del IVA en Chile, denominado como Impuesto sobre Ventas y Servicios (IVS), en el cual observaremos a través de las distintas reformas que marcaron a este gravamen en la historia chilena, hasta su estructura y mecanismo de funcionamiento que lo caracteriza y que hemos decidido tomar en consideración.

#### **3.6.1 Impuesto a la Compraventa**

Durante el periodo comprendido entre 1952 – 1970, los gobiernos concentraron su política fiscal en introducir elementos que permitieran un incremento de la

---

<sup>143</sup> Art. 15 de la Ley 843/86, Bolivia.

<sup>144</sup> Art. 03 Decreto Supremo 21979/88, Bolivia.

recaudación del IVS,<sup>145</sup> lo cual significó para el régimen en un colapso del sistema público para 1973,<sup>146</sup> año en el cual la inflación y el desfinanciamiento tomaron un ritmo más rápido debido a que en su intento por recaudar más, considerando dentro de éste el ideal de progresividad del gravamen, a través de la concesión de exenciones y tratamientos especiales, lo único que realmente obtuvieron fue, tal como lo dice Hernán Cheyre: “un enlodamiento de los procedimientos tributarios; producto de una complejidad tal que impedía el buen funcionamiento de la recaudación sobre los hechos y bienes gravados”.<sup>147</sup>

En relación a la crisis existente para la época, el gobierno del presidente Carlos Ibáñez del Campo, encontró la salida mediante la tributación indirecta, concretamente a través del impuesto denominado para ese entonces como “Impuesto a la Compraventa”, cuya orientación general consistió en darle al sistema tributario flexibilidad en cuanto a la recaudación puesto que este gravamen se ajustaba al nivel de los precios consistentes en dichas transacciones,<sup>148</sup> de tal manera que el impuesto funcionaba coordinadamente con la economía del país. De este antecedente nace el objeto del IVS, el cual es gravar la venta de bienes corporales muebles en todos sus niveles.<sup>149</sup>

Acerca del Impuesto a la Compraventa, Romualdo Araos, explica:

Originalmente, el sistema de impuesto a la compraventa creado por la ley N° 11.575 de 1954 contenía dos tipos de impuestos: Por un lado un impuesto a la producción con una tasa del 6% del valor de los productos fabricados, y por otro una tributación nueva sobre las ventas con una tasa general de 3% y especial de 10% para artículos suntuarios. Posteriormente, la tasa de este impuesto se unificó en un 8%, la que se aplicaba a las transferencias de bienes y servicios en las distintas etapas del proceso productivo. Con todo, diversas leyes modificaron el impuesto creándose nuevas tasas y agregándose numerosas exenciones. Como consecuencia de ello, el impuesto se fue acumulando en las distintas etapas de la

---

<sup>145</sup> CHEYRE, Hernán. (1986): Análisis de las Reformas Tributarias en la Década 1974-1983. Centro de Estudios Públicos. Chile. p. 2.

<sup>146</sup> *Ibidem.* p. 3.

<sup>147</sup> *Ibidem.* p. 8.

<sup>148</sup> Oficina de estudios Tributarios. (1960): Informe de la Oficina de Estudios Tributarios, Análisis Evaluación Alternativas de Reforma. Santiago. p. 469.

<sup>149</sup> *Ibidem.*

producción; lo que generaba un efecto negativo muy similar al del impuesto federal sobre ingresos mercantiles que tenía México antes de implantar el IVA.<sup>150</sup>

De lo citado, podemos observar las variaciones en las tarifas de este impuesto anterior al IVS, que en un inicio comenzaron gravando a los productos y servicios con dos impuestos distintos, en primer lugar, el impuesto a la producción o fabricación de los bienes, y en segundo, con el impuesto a la venta de dicha mercadería. Además de esta doble imposición, el panorama se vio más frustrado todavía cuando una cantidad de tasas excesivas y exenciones pasaron a formar parte del régimen generando como consecuencia, en aquella época, que estas medidas signifiquen en un alza notable en todos los productos y servicios gravados con estos impuestos.

Si nos centramos específicamente en lo hablado acerca de las tasas excesivas y exenciones es, de gran importancia explicar cuál es el resultado negativo que implican estas variables en la neutralidad de la declaración de los impuestos conforme se explico en el primer capítulo de este trabajo.

Este efecto contraproducente se originó principalmente del intento de eliminar de las operaciones gravadas a todos los productos básicos de la alimentación, así como son aquellos artículos relacionados con la salud y la educación.<sup>151</sup> Pero lo que no se considero al crear tantas exenciones en el caso chileno, es que ésta medida era inversamente proporcional a la implementación de sistema de tributación eficiente y ordenado, tal como lo señala el Informe de la Oficina de Estudios Tributarios del año 1960: “Cada vez que fue discutido un proyecto tributario en el Congreso, nuevas exenciones fueron agregándose hasta llegar al texto actual en que, siendo más numerosas todavía, no guardan relación con ciertos objetivos básicos en materia tributaria y dificultan en extremo la fiscalización del tributo”.<sup>152</sup>

---

<sup>150</sup> ARAOS, Romualdo. Modificaciones al IVA: Consideraciones Tributarias sobre su Inconveniencia. Editorial Expansiva. Edición 25. p. 6.

<sup>151</sup> *Ibidem.* p. 471.

<sup>152</sup> *Ibidem.*

Paralelamente, si consideramos el panorama del régimen ecuatoriano frente a la creación de exenciones podemos observar que si bien en nuestra normativa no se considera la existencia de exenciones en el IVA, es porque a su vez está de por medio una figura con el mismo efecto jurídico y son la de los bienes y servicios que se encuentran gravados con tarifa del cero por ciento. Al mencionar que tanto como exenciones y operaciones gravadas con cero por ciento tienen el mismo efecto jurídico hacemos relación directa a lo explicado en la situación chilena, esto es, que la existencia de exenciones o la tarifa del cero por ciento entorpecen el sistema de recaudación además derivan en la violación de los principios de equidad y neutralidad de los impuestos.

### **3.6.2 IVS Chileno en la Actualidad**

A partir de la década de los sesentas y, específicamente, hasta el año de 1973, el panorama del Impuesto a la Compraventa se había desencadenado en una serie de inconvenientes que terminaron por desvirtuar la razón para lo cual había sido creado el impuesto que en sí buscaba recaudar más, pero que en realidad estaba distorsionado gravemente el sistema de precios del mercado, motivo por el cual el gobierno Chileno implementó un nuevo régimen que estaría encaminado a modificar la carga tributaria que soportaba el sector privado.<sup>153</sup> Actualmente la tarifa del IVS aplica a una tasa del 19% que rige desde el 1 de Octubre de 2003.

Esta reforma tributaria planteó que se cambiara a un sistema tributario justo, simple y neutral, entendiéndose por justo a un sistema equitativo, que considere la capacidad de pago de los contribuyentes y estuviera inspirado en el objetivo primordial de la redistribución de las riquezas.

Acerca de la característica de equidad, Gasparini Leonardo nos explica que el régimen de IVA chileno contempla específicamente una equidad vertical, es decir un sistema equitativo que tenga como objetivo acercar la situación de

---

<sup>153</sup>CHEYRE, Hernán. (1986): Op. Cit. p. 2.

individuos en condiciones desiguales, sea en términos de resultados, o bien de oportunidades.<sup>154</sup> En otras palabras, lo que el jurisconsulto nos expresa es que la equidad tiene su manifestación en el sistema tributario en la imposición de tarifas del IVA en las que los agentes de menor capacidad paguen menos y, viceversa, asemejando su tratamiento al de los impuestos progresivos como es la situación del impuesto a la renta.

### **3.6.3 Mecanismo de la Tributación del IVA Chileno**

Lo importante del IVA en Chile es que ya no se trata de un impuesto acumulativo o “en cascada” que gravaba la totalidad del costo del producto o servicio en cada etapa de comercialización, como era el caso anterior del impuesto a la compraventa; sino que ahora, únicamente, se grava la parte en que no se ha tributado sobre el bien, esto es en sí, el valor agregado en su esencia.

El mecanismo de tributación del IVA que en Chile se utiliza para el cálculo del valor agregado es el sistema denominado como “impuesto contra impuesto”, contemplado dentro del método de sustracción sobre base financiera, el cual se refiere, básicamente, a la operación en la que cada contribuyente resta de su débito fiscal que resulta de la aplicación de la alícuota del impuesto sobre la base imponible de los bienes o servicios gravados, el crédito que también ha generado como consecuencia del pago de los insumos utilizados en la producción de dicho bien o servicio, en determinado periodo fiscal. De esta

---

<sup>154</sup> GASPARINI, Leonardo; Marchionni, Mariana; Sosa, Walter. La orientación asumida respecto del Sistema Tributario Chileno habla de Equidad Vertical sólo en Sentido Personal. 6. La Equidad Vertical admite también sub-clasificaciones, según el tipo de distribución a la que apunta, y se divide así en: personal, funcional y regional. Se habla de distribución personal cuando lo que se estudia es el modo en cómo el ingreso se distribuye entre los individuos de una sociedad. La equidad vertical funcional, por su parte, se relaciona con cómo se reparte el ingreso entre los distintos factores productivos (como capital, trabajo, tierra). Finalmente, la equidad vertical en su dimensión regional apunta a comparar los ingresos medios de las distintas áreas geográficas.

manera, la tasa del impuesto se aplica exclusivamente sobre los componentes del precio de venta que aún no han tributado.<sup>155</sup>

A manera de comprender mejor, citamos al Doctor Romualdo Araos, quien claramente nos dice:

Como dijimos, el método “impuesto contra impuesto” o de “sustracción de cuotas”<sup>64</sup> consiste en la confrontación de los débitos fiscales (por la ventas) y los créditos fiscales (por las compras), pagándose de manera mensual el saldo que resulta de la resta del segundo sobre el primero (débito menos crédito).<sup>156</sup>

Dentro del método de sustracción sobre base financiera, también existe el sistema de “base contra base”, que de igual manera permite el cálculo del valor agregado, sin embargo, a diferencia del sistema utilizado por el régimen chileno, en este se determina el impuesto a pagar de la diferencia que arroja la resta que se hace de las ventas de un período con las compras del mismo periodo. En otras palabras, en el sistema impuesto contra impuesto se calcula el valor agregado que queda de la sustracción del debito (impuesto de las ventas) con el crédito (impuesto de las compras) ya generado por las transferencias gravadas, mientras que en el sistema de base contra base no se realiza el cálculo de la diferencia de los impuestos de las compras y ventas sino de las bases imponibles sin aplicar la tarifa del impuesto.

---

<sup>155</sup> RUIZ, Víctor. (2005): Apuntes Actualizados del Impuesto a las Ventas y Servicios, Serie de Documentos Docentes (SDD). Universidad de Talca. Año 3. N° 1. p. 8.

<sup>156</sup> ARAOS, Romualdo. Modificaciones al IVA: Consideraciones Tributarias sobre su Inconveniencia. Editorial Expansiva. Edición 25. p. 11.

## **4 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **4.1 CONCLUSIONES**

En el transcurso de este trabajo ha quedado evidenciado que la imposición única del doce por ciento generalizado en el régimen del Impuesto al Valor Agregado, sistema fiscal ecuatoriano, constituye un abuso a la capacidad económica de los sujetos pasivos que intervienen en la relación tributaria con el Fisco, puesto que ésta no discrimina la condición financiera de los adquirentes de bienes y servicios que cancelan la misma tarifa del impuesto en todas las operaciones con él gravadas, siendo por tanto un gravamen inequitativo e injusto. Por tal razón, que la aplicación de tarifas diferenciales permitiría desacelerar significativamente la tendencia regresiva característica de este tributo al gravar la transferencia de bienes y prestación de servicios de acuerdo a la capacidad económica de sus consumidores, tal y como se manifiesta en la causación de los impuestos progresivos, de manera que el IVA afecte en mayor grado a los sujetos que adquieran bienes considerados de consumo suntuario, mediante la imposición de tarifas elevadas, por una parte; y, por otra, tarifas reducidas, para aquellos quienes acceden, en su mayoría, a productos de primera necesidad.

Consecuentemente, con la aplicación de tarifas diferenciales se sobreviene la posibilidad de eliminar del régimen del IVA las operaciones gravadas con la tarifa del cero por ciento, las cuales podemos considerar financieramente como exentas, por cuanto alteran la naturaleza refractaria del gravamen dentro del proceso productivo de las operaciones gravadas, en el que los productores o empresas esperan compensar el IVA soportado en la compra de los insumos para la producción, del IVA repercutido en las ventas de sus productos, que en el caso y, a pesar, de estar condonadas de pago por disposición de la ley, le privan de su derecho de compensación del tributo, perjudicándolos en sus negocios y forzándolos a incluir dentro del precio de sus productos el IVA soportado y que no se ha logrado contrarrestar, transformando la naturaleza

jurídica del IVA a un impuesto en cascada y, finalmente, perjudicando a los consumidores finales quienes terminan pagando el impuesto en consecutivas veces.

La aplicación de un sistema de tarifas diferenciales del Impuesto al Valor Agregado puede desencadenar en una alteración de la neutralidad de este tributo en la medida de que el bien transferido o servicio prestado al consumidor final grave con una alícuota distinta que de la de los insumos adquiridos para la producción y comercialización de los mismos, generándose en el peor de los casos un saldo a favor del sujeto pasivo de la obligación a liquidar por el Fisco, por ende, causando un perjuicio a la Administración Tributaria encargada de liquidar el impuesto.

En este contexto, concluimos también que es inminente que en un régimen de IVA con aplicación de tarifas diferenciales, se considere e incluya a las instituciones de: crédito tributario y devolución del IVA soportado y no compensado a todos los sujetos pasivos de la obligación tributaria, para que en el primero de los casos se permita la compensación del tributo, pero no sólo de aquel generado en retenciones en la fuente, sino de todo el IVA soportado y justificado en los comprobantes de venta que presenten los sujetos pasivos o contribuyentes; y, en el segundo escenario, que proceda la devolución del impuesto sin las preferencias que permanecen en el actual régimen; y que, por lo tanto, a través del uso de ambas instituciones se garantice la neutralidad del IVA.

Dentro del mismo orden de ideas, colijamos que mediante un uso correcto y vial funcionamiento de éste régimen, se puede aspirar a que los precios de los productos en el mercado bajasen, puesto que si planteamos un escenario en el que se apliquen tipos impositivos reducidos a los insumos de los productos y se accediera siempre a la compensación del impuesto de las maneras explicadas en el párrafo anterior, entonces, el costo de la producción sería menor y esto

mejoraría el panorama económico de las empresas, haciendo posible la rebaja en los precios finales de los productos.

Como podemos ver hasta el momento solo hemos mencionado los aspectos positivos que originaría la aplicación de tarifas diferenciales en el régimen del IVA desde el punto de vista de los contribuyentes, sin embargo, consideramos que la implementación de alícuotas diferenciadas del impuesto también beneficiaría al sujeto pasivo de la relación tributaria, el Estado ecuatoriano, en el sentido que si contemplamos la imposición de un tipo general del dieciséis por ciento utilizado en la Comunidad Europea y un tipo elevado para bienes de consumo suntuario del veinte, veintico y hasta treinta y cinco por ciento vigentes en nuestro país vecino, Colombia, entonces los índices de recaudación del impuesto se incrementarían generando más ingresos, consecuentemente, el aumento para el Presupuesto General del Estado.

Empero de los beneficios expuestos, debemos reconocer que la Administración Tributaria, llamada a recaudar el impuesto, se vería en el deber de encontrar un mecanismo que le permita ingresar el IVA declarado, adaptado a la nueva imposición, de manera que no afecte a la simplicidad administrativa y tampoco la suficiencia recaudatoria. Así también, estaría obligada a implementar en su accionar los sistemas de crédito tributario y devolución para todos los contribuyentes.

## **4.2 RECOMENDACIONES**

Implementar al régimen del IVA un sistema de tarifas diferenciales que consulten la capacidad contributiva de los sujetos pasivos gravando según el bien transferido o servicio prestado en relación con la diferenciación que cada una de las operaciones merece en el consumo de los distintos estratos de la sociedad, utilizando el indicador de precios al consumo conferido mensualmente por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC), el cual es una herramienta que hace posible la individualización de tipos impositivos

diferenciales del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de que a través de éste se puede valorar según el consumo de los hogares y familias ecuatorianas de distintos estratos sociales, sea alto, medio o bajo; y determinar cuales son los bienes y servicios que merecen tarifas superiores o inferiores del gravamen, respectivamente.

Al respecto de la causación del Impuesto al Valor Agregado recomendaríamos que la Administración Tributaria utilice todas las medidas necesarias a fin de que se respete la premisa esencial del impuesto que establece que el gravamen se imponga solo sobre “valor agregado” que se adiciona al bien o servicio en cada una de sus etapas de comercialización y se evite de manera drástica que los productores y proveedores de servicios carguen en múltiples ocasiones el impuesto al precio del producto, convirtiéndolo en la práctica en un impuesto en cascada.

Eliminar del régimen del Impuesto al Valor Agregado a la tarifa del cero por ciento, la cual altera la naturaleza refractaria del gravamen, y gravar a todas las operaciones con tarifas diferenciales, a fin de respetar el principio de neutralidad y mejorar el nivel de recaudación del impuesto. Todas las operaciones a excepción de las exportaciones.

Dar cumplimiento con la disposición emanada de la Comunidad Andina de Naciones y reformar la normativa tributaria ecuatoriana relativa a la aplicación de tarifas diferenciales de IVA y siempre respetar los tratados y convenios internacionales como fuente de nuestro Derecho.

Promover y mantener el uso del sistema de indicador de precios al consumidor que realiza el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos por cuanto es de fundamental importancia para controlar la inflación de los precios en el mercado y mantener la economía estable.

Adoptar el sistema de devolución de IVA vigente no solo en los casos establecidos por la Ley, sino a todos aquellos sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivo en el tiempo de seis meses el crédito tributario a su favor, por la razón de evitar la iliquidez en el giro de sus negocios.

Considerar como modelos a los países que mantienen regímenes de tarifas diferenciales como fuente para modernizar nuestro sistema de Impuesto al Valor Agregado.

## BIBLIOGRAFÍA

### Textos:

- ALBAN, Marco, Memorias de las Vi Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, editorial Instituto Ecuatoriano de Derecho, Cuenca, 2005.
- ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús, “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad Tributaria”, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, Año III, No. 8, Julio 1999.
- ÁLVAREZ, Fernando; CORONA, Juan; Díaz, Amelia, “Economía Pública”, Editorial Ariel, primera edición, España, 2007.
- ALVIAR Ramírez, Oscar, transcripción de la Comisión Real Canadiense sobre Tributación, editorial TEMIS S.A., Bogotá, 1985.
- ARAOS, Romualdo, Modificaciones al IVA: Consideraciones Tributarias sobre su Inconveniencia, editorial expansiva, edición 25.
- BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, “Nociones Fundamentales De Derecho Tributario”, Segunda edición, Ediciones Rosaristas, Santa Fe de Bogotá – Colombia.
- BUSTOS, Javier, El Impuesto Al Valor Agregado Y El Régimen De Facturación En El Impuesto A La Renta, editorial Cevallos, primera edición, Quito, Mayo 2007.
- CHEYRE, Hernán, “Análisis De Las Reformas Tributarias En La Década 1974-1983”, Centro de Estudios Públicos, Chile, 1986.
- COSCIANI, Casare, “EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”, Editorial Depalma, Buenos Aires – Argentina, 1975.
- EINAUDI Luigi, Principios de Hacienda Pública, editorial Aguilar, sexta edición. Madrid, 1968.
- FENOCHIETTO, Ricardo, “Impuesto Al Valor Agregado, Análisis Económico, Técnico Y Jurídico”, Editorial La Ley S.A., Buenos Aires – Argentina.
- FIGUEROA, Waldo, “Apuntes De Clases Derecho Tributario 1”, 2004.

- GASPARINI, Leonardo; Marchionni, Mariana; Sosa, Walter, “La Orientación Asumida Respecto Del Sistema Tributario Chileno Habla De Equidad Vertical Sólo En Sentido Personal”, Chile.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M, “Derecho Financiero”, volumen II, sexta edición, Ediciones DEPALMA, Buenos Aires – Argentina, 1997.
- JARACH, Dino, “Finanzas Públicas Y Derecho Tributario”, tercera edición, editorial Abeledo – Perrot, 1999.
- LÓPEZ BENRENGUER, José, “Manual De Derecho Tributario” Parte Especial, sexta edición, 1966.
- LÓPEZ TEJERIZO, José Manuel, “Curso De Derecho Tributario”, décima segunda edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1996.
- MONTERO TRABEL, JP. “Derecho Tributario Moderno”, tomo I, Fundación de Cultura Universitaria.
- MOSCHETTI Francisco, “El principio de Capacidad Contributiva”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- OBREGÓN, Manuel de Jesús, “Trabajo De Consultoría Para La Secretaría General De La Comunidad Andina”, Bogotá, 2008.
- PEREZ de Ayala, José Luis y González, Eusebio, Curso De Derecho Tributario, Tomo I, editorial de Derecho Reunidas, cuarta edición, Madrid, 1986.
- PEREZ de Ayala, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, Curso De Derecho Tributario, Tomo I, editorial de Derecho Reunidas, cuarta edición, Madrid.
- PÉREZ ROYO. E, “Derecho Financiero Y Tributario. Parte General”, Segunda edición, Editorial Civitas – Madrid. 1992.
- PLAZAS Vega, Mauricio, “Sobre las ideologías y tendencias de los impuestos en los últimos lustros en Colombia, y en particular sobre el cuestionamiento al impuesto de renta”, Memorias de las XVI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Santa Fe de Bogotá, 1992.
- PLAZAS Vega, Mauricio, Impuesto al Valor Agregado IVA, editorial TEMIS S.A., segunda edición, Santa Fé de Bogotá- Colombia, 1998.
- QUERALT, Juan Martín, CASADO OLLERO, Gabriel, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Curso De Derecho Financiero Y Tributario”, décima cuarta edición, editorial Tecnos, Madrid – España, 2003.

- RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, “El Impuesto Sobre El Valor Añadido”, Editorial Civistas S.A., Madrid – España, 1994.
- RESTREPO, Juan Camilo, “HACIENDA PÚBLICA”, Universidad Externado de Colombia, D’Vinni Editorial Ltda.
- ROSSIGNOLO, Darío Alejandro, El impacto de la carga tributaria sobre la distribución del ingreso, Centro de Evaluación y Estudios en Economía Social para el Alivio de la Pobreza, Banco Interamericano del Desarrollo, Buenos Aires, Argentina, 2002.
- RUIZ, Víctor Hugo, “Apuntes Actualizados Del Impuesto A Las Ventas Y Servicios, Serie De Documentos Docentes (SDD)”, Universidad de Talca, Año 3, N° 1, Octubre, 2005.
- SANTACANA J., José, EL IVA, España y el Mercado Común, Barcelona, Bosch, Casa Editorial, 1982.
- SPISSO Rodolfo, “Derecho Constitucional Tributario”, Ed. Lexis Nexis.
- VALDÉS COSTA, Ramón, “Curso De Derecho Tributario”, Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, Colombia, 2001.
- VILLEGAS, Héctor, “Curso De Finanzas, Derecho Financiero Y Tributario”, Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires – Argentina, 1984.

**Leyes:**

- Código Orgánico Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 09 de marzo de 2009
- Constitución del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008
- Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno publicado en el R.O. 223 del 30 julio de 2008
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, (Ley 99-24), Suplemento del R.O. No. 181, de 30 de Abril 1999 (Derogada)
- Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo No.374, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 de 08 de junio de 2010

**Páginas web:**

- <http://cef.sri.gov.ec/>
- <http://noticias.juridicas.com>
- <http://vlex.com>
- <http://www.atib.es>
- <http://www.comunidadandina.org>
- <http://www.derechoecuador.com/>
- <http://www.econlink.com.ar>
- <http://www.eluniverso.com/>
- <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com>
- <http://www.encyclopedia-jurídica.biz14.com/d/tributo/>
- <http://www.expansiva.cl>
- <http://www.gerencie.com/>
- <http://www.inec.gob.ec>
- <http://www.monografias.com/>
- <http://www.sri.gob.ec>

# ANEXOS

## LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

### TÍTULO VII. EL TIPO IMPOSITIVO.

#### Artículo 90. Tipo impositivo general.

1. El Impuesto se exigirá al tipo del 18 %, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.
2. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.
3. En las reimportaciones de bienes que hayan sido exportados temporalmente fuera de la Comunidad y que se efectúen después de haber sido objeto en un país tercero de trabajos de reparación, transformación, adaptación, ejecuciones de obra o incorporación de otros bienes, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a las operaciones indicadas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del Impuesto.

En las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que hayan sido exclusivamente objeto de servicios exentos mientras han permanecido vinculados a los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 23 y 24 de esta Ley, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a los citados servicios si no hubiesen estado exentos.

#### Artículo 91. Tipos impositivos reducidos.

Uno. Se aplicará el tipo del 8 % a las operaciones siguientes:

Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.

Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.

Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.

Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips.

Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta Ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22, parte A, letra c de esta Ley.

Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

Las prestaciones de servicios siguientes:

Los transportes de viajeros y sus equipajes.

Los servicios de hostelería, acampamiento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.

Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.

La entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, bibliotecas, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones, así como a las demás manifestaciones similares de carácter cultural a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14 de esta Ley cuando no estén exentas del Impuesto.

Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13 de esta Ley.

Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8 del apartado uno del artículo 20 de esta Ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3 del apartado dos.2 de este artículo.

Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios, y las entregas de bienes relacionados con los mismos efectuadas a quienes sean destinatarios de los mencionados servicios.

La asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley.

Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.

Las exposiciones y ferias de carácter comercial.

Los servicios de peluquería, incluyendo, en su caso, aquellos servicios complementarios a que faculte el epígrafe 972.1 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 33 % de la base imponible de la operación.

El suministro y recepción de servicios de radiodifusión digital y televisión digital, quedando excluidos de este concepto la explotación de las infraestructuras de transmisión y la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas necesarias a tal fin.

Los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

Las siguientes operaciones:

Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 % de la superficie construida se destine a dicha utilización.

Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el número 1 anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1 anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas Comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.

Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

Por sus autores o derecho-habientes.

Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refieren los números 1 y 2 del número 4 precedente.

Dos. Se aplicará el tipo del 4 % a las operaciones siguientes:

Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

Los siguientes productos:

El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

Las harinas panificables.

Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.

Los quesos.

Los huevos.

Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos, tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o complementando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75 % de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número los álbumes, las partituras, mapas, cuadernos de dibujo y los objetos que, por sus características, sólo puedan utilizarse como material escolar, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

Los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención.

Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de esta Ley, se considerarán personas con minusvalías aquellas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de la Comunidad Autónoma.

Las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía.

Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente.

Las prestaciones de servicios siguientes:

Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 4. del apartado dos.1 de este artículo y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con minusvalías y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.

Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b, c, d y e del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, que no resulten exentos por aplicación del número 8 del apartado uno del artículo 20 de esta Ley, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras en aplicación de lo dispuesto en dicha Ley.

Tres. Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo.

## ANEXO 2

### **DECISIÓN 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado**

LA COMISION DE LA COMUNIDAD ANDINA EN REUNION AMPLIADA CON LOS MINISTROS DE ECONOMIA, HACIENDA O FINANZAS,

VISTOS: El Artículo 3, literales a), b), e); el Artículo 54, literal e); y el Artículo 58 del Acuerdo de Cartagena. Los artículos 3 y 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. La Decisión 388 y el artículo 13 de la Decisión 330; y, en uso de sus atribuciones especificadas en los literales a), b) y f) del Artículo 22 del Acuerdo de Cartagena;

CONSIDERANDO: Que en la II Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de los Países Miembros, realizada en octubre de 1998, se encargó a la Secretaría General de la Comunidad Andina iniciar estudios para tratar el tema de la tributación indirecta en el marco del proceso de integración andina, en particular en lo relativo al impuesto tipo valor agregado;

Que los Presidentes de los Países Miembros, en el XI Consejo Presidencial Andino, celebrado en mayo de 1999, fijaron como meta para el establecimiento del Mercado Común el año 2005;

Que el Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica en su IV Reunión, celebrada en junio de 2000, ratificó su mandato de tratar el tema de la tributación indirecta en el marco de la integración andina;

Que la armonización de políticas tributarias no sólo garantizará las condiciones de competencia entre los Países Miembros, evitando la introducción de obstáculos a las corrientes de comercio intracomunitario, pero además ofrecerá mayor seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios nacionales;

Que el impuesto tipo valor agregado rige en todos los Países Andinos y puede considerarse como consolidado dentro de sus sistemas tributarios;

Que técnicamente es recomendable promover la neutralidad del impuesto tipo valor agregado a fin de no causar distorsiones en la economía;

Que la armonización de los impuestos tipo valor agregado debe entenderse como un proceso gradual, que deberá ser administrado por cada País Miembro dentro de los plazos definidos en esta Decisión;

Que no se encuentran en el ámbito de aplicación de la presente Decisión las zonas y regímenes de inmunidad fiscal, ni los beneficios o regímenes de carácter geográfico o regional contemplados en la legislación interna de cada país, los mismos que estarán regidos por las normativas nacionales y otras normas especiales;

Que las diferencias en los procedimientos gubernativos tributarios de los impuestos indirectos de los países andinos, pueden generar distorsiones en el mercado intracomunitario;

Que una regulación actual en materia procedimental, fundamentada en un análisis amparado en los estudios y propuestas de los diferentes países andinos, puede ser muy conveniente para la recaudación tributaria de cada uno de los Países Miembros;

#### **DECIDE:**

#### **Capítulo I Ámbito de aplicación y definiciones**

##### **Artículo 1.- Ámbito de aplicación.**

La presente Decisión regula los aspectos sustanciales y los procedimientos de los impuestos tipo valor agregado que deben armonizarse en los regímenes tributarios de los Países Miembros, a los efectos de facilitar el cumplimiento de los objetivos y compromisos de la Comunidad Andina.

Para todo lo no regulado por esta Decisión se aplicará la normativa interna de cada país.

**Artículo 2.- Definiciones:** Para los efectos de esta Decisión, y de las demás normas comunitarias que regulan en materia de armonización de impuestos indirectos de los Países Miembros, se entenderá por:

**Causación:** Es el momento en que se genera la obligación tributaria por la realización del hecho generador descrito en la norma. La realización del hecho generador para los impuestos tipo valor agregado, de que trata esta Decisión, es instantánea, así su determinación, liquidación y pago se efectúe por períodos.

**Derecho al descuento o crédito fiscal:** Aquel que tiene el sujeto pasivo de restar de los impuestos generados por las operaciones gravadas que realice, los impuestos repercutidos o trasladados por la compra o importación de bienes o la utilización de servicios.

**Derecho de repercusión o traslación:** Aquel que tiene el sujeto pasivo de trasladar el impuesto al comprador o usuario del bien o servicio de que se trate.

**Deuda tributaria exigible:** Es el monto total determinado por el contribuyente o por la Administración Tributaria, que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria y que no esté en disputa.

**Domiciliado o Residente:** Se entenderá según las definiciones contempladas en cada legislación interna.

**Exclusión:** La no sujeción o liberación del impuesto establecida o permitida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual no se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos.

**Exportación de Bienes:** La salida efectiva y definitiva de bienes al exterior desde el territorio aduanero.

**Régimen de tasa cero:** La liberación del impuesto establecida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos.

**Servicios:** Toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración, incluye el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y cualquier otra cesión de uso a título oneroso de marcas, patentes, derechos de autor y conexos, entre otros.

**Sujeto Pasivo:** Es el deudor de la obligación tributaria sustancial. Se consideran incluidos los términos "contribuyente" y "responsable o sustituto", quedando comprendidos en este último término los agentes de percepción y retención.

### **Artículo 3.- Régimen de armonización andino sobre imposición indirecta al consumo.**

El régimen de armonización de la imposición indirecta al consumo para los Países Miembros estará comprendido por los siguientes tributos:

1. La imposición tipo valor agregado, y
2. La imposición de tipo selectivo al consumo.

### **Artículo 4.- Plazos o términos.**

Para los fines de la presente Decisión, los plazos o términos se contarán de la siguiente manera:

- a) los plazos por año o meses serán continuos o calendario y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que se cumpliera en un día que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes.
- b) Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que se disponga que sean continuos o calendario.
- c) En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

## **TITULO I**

### **DE LOS ASPECTOS SUSTANCIALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO**

#### **Capítulo II Hecho generador**

##### **Sección I Aspecto material del hecho generador**

###### **Artículo 5.- Bienes y servicios sujetos a imposición.**

Los impuestos tipo valor agregado se generan en la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional, acorde con el artículo 12 de esta Decisión, y la importación de bienes corporales muebles.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que apliquen a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión, una regla diferente para la imposición de servicios, podrán continuar haciéndolo hasta diez (10) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

###### **Artículo 6.- Reorganizaciones empresariales.**

La imposición tipo valor agregado no se generará con motivo de la fusión, absorción, escisión o transformación de sociedades y demás formas de reorganización empresarial.

###### **Artículo 7.- Venta o transferencia de negocios, sucesiones, cesión o transferencia de títulos valores y aportes de bienes a entidades económicas.**

Los impuestos tipo valor agregado no se generarán:

- a) En la venta o transferencia total de negocios;
- b) En la transferencia de bienes por vía sucesoria;
- c) Cesión o cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones, o títulos valores;
- d) Aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de personas no sujetas al impuesto; y,
- e) Aportes temporales de bienes a consorcios, "joint ventures" y demás figuras empresariales o entidades económicas similares y su reingreso a las entidades aportantes.

Disposición Transitoria.- No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión graven algunas de las operaciones previstas en este artículo, podrán continuar haciéndolo.

###### **Artículo 8.- Responsabilidad por el IVA en prestación de servicios por parte de no residentes ni domiciliados.**

En el caso de servicios gravados, prestados por no residentes ni domiciliados en el país donde se utilice el servicio, el usuario o destinatario del servicio tendrá la condición de sujeto pasivo.

###### **Artículo 9.- Retiro de bienes.**

Con motivo del retiro de bienes por parte del sujeto pasivo del IVA, para un fin distinto a la actividad gravada, se generará el impuesto sobre una base gravable constituida por el valor comercial del bien. El retiro de bienes no utilizables o no susceptibles de comercialización por cualquier causa justificada según la legislación interna de cada país, no estará gravado.

###### **Artículo 10.- Servicios de construcción y venta de bienes inmuebles.**

Los ordenamientos jurídicos de cada País Miembro deberán implementar los mecanismos adecuados para la determinación de la base imponible que corresponda a la prestación o utilización de servicios de la construcción.

Podrá gravarse con el impuesto tipo valor agregado sólo la primera venta de los bienes inmuebles.

Disposición Transitoria.- No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión gravaran la segunda y posteriores ventas de inmuebles, podrán continuar haciéndolo.

## **Sección II**

### **Aspecto personal del hecho generador**

#### **Artículo 11.- Conjuntos Económicos.**

Para los efectos de esta Decisión, los conjuntos económicos que aquí se enuncian, entre otros serán sujetos pasivos del impuesto en el evento de realizar operaciones gravadas por el mismo:

1. Las comunidades de bienes.
2. Los consorcios o uniones temporales.
3. Los convenios de asociación, "joint ventures" y demás convenios de colaboración empresarial.
4. Las sociedades de hecho.
5. Las sucesiones ilíquidas o indivisas.
6. Los patrimonios autónomos en virtud de contratos de fiducia.
7. Los fondos de cualquier índole.

## **Sección III**

### **Aspecto territorial del hecho generador**

#### **Artículo 12.- Reglas para la territorialidad de los servicios.**

Para los efectos de los impuestos tipo valor agregado que regula la presente Decisión, los servicios cuya prestación o ejecución trascienda las fronteras nacionales y que se mencionan a continuación, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. Se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente, los siguientes servicios:

- a) Carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes;
- b) Los de carácter artístico, deportivo y cultural.

2. Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país; tales como los que se mencionan a continuación:

- a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles;
- b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;
- c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro;
- d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
- e) Los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro;
- f) Los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del País Miembro;
- g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite;
- h) El servicio de televisión satelital o cable recibido en el País Miembro;
- i) Los servicios de telecomunicaciones.

3. Los servicios realizados sobre bienes inmuebles, se entenderán prestados en el lugar de ubicación de los mismos.

#### **Artículo 13.- Exportación de servicios.**

Además de los requisitos establecidos en la legislación interna de cada País Miembro, para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:

- a) que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país exportador;
- b) que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país exportador;
- c) que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país exportador;
- d) que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto en el país exportador por parte de empresas o personas que desarrollen actividades o negocios en el mismo.

Para los efectos de los impuestos tipo valor agregado que regula la presente Decisión, la exportación de servicios estará sujeta al Régimen de Tasa Cero.

Disposición Transitoria.- No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión gravaren las exportaciones de servicios o los sometieren a

un régimen distinto al de tasa cero, podrán continuar haciéndolo hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

#### **Artículo 14.- Servicio de transporte.**

Para el servicio de transporte se aplicarán las siguientes reglas:

1. El servicio de transporte internacional de carga, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, estará sujeto al régimen de tasa cero.
2. En el servicio de transporte internacional de pasajeros, el impuesto se causará solo en el país del embarque inicial y a su favor, según la tasa y demás reglas que en el mismo se encuentren vigentes en el momento del embarque.
3. El transporte nacional de carga y el aéreo de pasajeros estará gravado con el impuesto tipo valor agregado.
4. Las otras modalidades de transporte nacional de pasajeros se sujetarán a las normas internas de cada País Miembro.

Disposición Transitoria.- En el servicio de transporte internacional de carga, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión dispongan de reglas distintas, podrán continuar aplicándolas. Cualquier reforma que se haga sobre el tratamiento de este servicio será para otorgar régimen de tasa cero.

No obstante aquellos Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión mantengan los servicios de transporte internacional de carga excluidos del ámbito del impuesto, podrán gravar estos servicios con un régimen distinto al de tasa cero. Posteriores reformas serán para otorgar régimen de tasa cero.

Los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, tengan reglas distintas para los casos previstos en los numerales 2 y 3, podrán seguir aplicándolas hasta diez (10) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

#### **Sección IV**

##### **Aspecto temporal del hecho generador**

#### **Artículo 15.- Causación del impuesto.**

Los impuestos tipo valor agregado se generarán en forma instantánea, y se causarán en los siguientes momentos:

1. En la venta o transferencia de bienes y prestación de servicios, excepto en el caso de los servicios públicos, con la entrega total del bien o terminación del servicio. No obstante, los Países Miembros podrán disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo por el monto total o en el momento del pago total del bien o del servicio, lo que ocurra primero. En los casos de entrega parcial, pago parcial o emisión de comprobantes por montos parciales, las legislaciones de cada país regularán el nacimiento de la obligación tributaria.
2. En los contratos de tracto sucesivo, a medida que se haga exigible cada canon o cuota y en proporción al mismo. No obstante, los Países Miembros podrán disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo o en el momento del pago del bien o del servicio, lo que ocurra primero.
3. En el caso de los servicios públicos, de acuerdo a lo dispuesto en la legislación interna de cada País Miembro.
4. En la importación, con la nacionalización de bienes.
5. En la utilización en el País Miembro de servicios prestados por no domiciliados o no residentes, al momento de la prestación del servicio, en la fecha de registro del respectivo comprobante por parte del receptor del servicio o en la fecha en que se pague la contraprestación, lo que ocurra primero.

#### **Artículo 16.- Modificaciones al ordenamiento vigente.**

Las modificaciones normativas que impliquen alteración en el importe tributario por pagar, sólo podrán empezar a aplicarse a partir del período fiscal siguiente, a la fecha de promulgación de la norma fiscal correspondiente.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que mantengan a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión normas que contemplen otras modalidades para su puesta en vigencia que la prevista en este artículo, podrán continuar aplicándolas.

### **Capítulo III Base gravable**

#### **Artículo 17.- Base gravable.**

La base gravable en los impuestos tipo valor agregado incluye tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias, aunque estas últimas se facturen o convengan por separado y aunque, consideradas independientemente, no estén sometidas al impuesto. En ese entendido, integran la base gravable, entre otros, los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios al igual que comisiones, sea que se pacten, convengan o generen como accesorios o complementarios de la operación principal.

Las modificaciones al valor de la operación y los descuentos que se acuerden con posterioridad a la misma, según las prácticas usuales del comercio, darán lugar al ajuste correspondiente a la base gravable, en la fecha en que se realicen.

La base gravable en las importaciones estará constituida por el valor en aduana de la mercancía, adicionado con los derechos e impuestos aduaneros que deban pagarse y toda otra erogación que tenga que efectuar el importador para el despacho aduanero que figure en la declaración de importación o documento equivalente.

En todo lo no previsto en este artículo para la determinación de la base gravable, los Países Miembros aplicarán su legislación interna.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que no contemplen los ajustes a la base gravable por descuentos efectuados con posterioridad a la operación comercial que los origina, no estarán obligados a observar lo estipulado en el párrafo segundo de este artículo.

#### **Artículo 18.- Base gravable en la permuta.**

Los impuestos tipo valor agregado se generarán para cada una de las partes en la permuta. La base gravable corresponderá al valor asignado a cada uno de los bienes permutados, valor que, en todo caso, no podrá ser inferior al valor comercial. Igual regla se aplicará para el caso de servicios.

### **Capítulo IV Tasas**

#### **Artículo 19.- Tasas.**

Los impuestos tipo valor agregado tendrán una tasa general, la cual no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos al consumo.

Los Países Miembros podrán fijar una sola tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa general, para gravar los bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión se encuentren excluidos.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros tendrán un plazo de diez (10) años contados a partir de la entrada en vigencia de esta Decisión, para adecuar su legislación a lo dispuesto en este artículo.

### **Capítulo V Exclusiones y Régimen de Tasa Cero**

#### **Artículo 20.- Régimen de tasa cero del impuesto.**

El Régimen de tasa cero sólo se aplicará para las exportaciones de bienes y servicios.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros deberán ajustar sus legislaciones en este sentido dentro de los cinco (5) años contados a partir de la vigencia de esta Decisión.

#### **Artículo 21.- Nomenclatura para la exclusión de bienes.**

Para la exclusión de bienes se utilizará la nomenclatura arancelaria andina, a 8 dígitos como mínimo, la cual podrá ser acotada de ser necesario.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros deberán ajustar su legislación interna a esta metodología en el plazo de dos (2) años contados a partir de la entrada en vigencia de esta Decisión.

#### **Artículo 22.- Principio de imposición de bienes**

En todos los países andinos regirá el principio de "imposición en el país de destino". Por consiguiente:

- a) Toda importación de bienes está gravada con el impuesto, a menos que se trate de bienes excluidos.
- b) Los bienes que se exporten estarán sujetos al régimen de tasa cero.

#### **Artículo 23.- Exclusión de bienes.**

Los Países Miembros, a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, no podrán crear nuevas exclusiones de bienes, ni ampliar las existentes en su legislación interna.

A partir del comienzo del undécimo (11º) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán mantener las siguientes exclusiones:

- a) Los bienes importados por las misiones diplomáticas, consulares y por sus funcionarios diplomáticos debidamente acreditados, con sujeción a los convenios internacionales y a las reglas sobre reciprocidad.
- b) Los bienes importados por organismos internacionales y su personal con rango de funcionario internacional debidamente acreditados, que hayan suscrito convenios de inmunidades y privilegios.
- c) Las importaciones de bienes donados provenientes del exterior destinadas al sector público y organizaciones privadas sin ánimo de lucro con fines de salud, educación y utilidad común; debidamente verificadas y autorizadas por la autoridad competente en cada país.
- d) Equipaje acompañado y no acompañado, de acuerdo a lo tipificado en la legislación nacional.

Por consiguiente, los Países Miembros deberán eliminar gradualmente todas las exclusiones de bienes que no estén contempladas en los literales anteriores.

#### **Artículo 24.- Principio de Imposición de Servicios.**

En todos los países andinos regirá el principio de "imposición en el país de destino", salvo lo dispuesto en el artículo 13. Por consiguiente:

- a) habrá lugar al impuesto, en relación con los servicios a que se refiere el numeral 2º del artículo 12 de esta Decisión.
- b) estarán sujetos al régimen de tasa cero los servicios exportados a que se refiere el artículo 13 de esta Decisión.

#### **Artículo 25.- Exclusión de servicios.**

Los Países Miembros, a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, no podrán crear nuevas exclusiones de servicios, ni ampliar las existentes en su legislación interna, salvo en los servicios señalados en el siguiente párrafo.

A partir del comienzo del undécimo (11º) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán tener las siguientes exclusiones:

- a) Los servicios de educación, salud y de transporte nacional de pasajeros, excepto el aéreo, de acuerdo con las condiciones previstas en la legislación de cada País Miembro; y,
- b) Servicios de intermediación financiera.

Por consiguiente los Países Miembros deberán eliminar gradualmente todas las exclusiones de servicios que no estén contempladas en los literales anteriores.

Los Países Miembros establecerán en sus legislaciones el tratamiento tributario que otorguen a los servicios administrativos prestados con la calidad de licencias, registros, matrículas y similares, por parte de instituciones estatales en cumplimiento de sus fines y funciones, por los cuales éstas perciban tasas,

derechos, arbitrios u otra forma similar de contraprestación. Dicho tratamiento podrá considerar a los referidos servicios como excluidos o como operaciones que no generen impuesto tipo valor agregado.

## **Capítulo VI**

### **Determinación del impuesto**

#### **Artículo 26.- Determinación del impuesto por pagar.**

El impuesto por pagar en cada período de referencia:

- a) En el caso de venta o transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios, estará constituido por la diferencia entre los impuestos causados en el período y los impuestos repercutidos que otorguen derecho a descuento tributario o crédito fiscal.
- b) En la importación se determinará aplicando en cada operación la tasa del impuesto sobre la base gravable correspondiente.

#### **Artículo 27.- Derecho a crédito fiscal.**

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes y servicios que reúnan los requisitos formales que determine cada legislación nacional y los siguientes requisitos sustanciales:

- a) Que sean necesarios para desarrollar el giro del negocio del sujeto pasivo de acuerdo con las limitaciones o restricciones que cada legislación nacional establezca.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto tipo valor agregado o a las operaciones sujetas al régimen de tasa cero.

#### **Artículo 28.- Crédito Fiscal de activos fijos o bienes de capital.**

Tratándose de compra o adquisición de activos fijos o bienes de capital, los impuestos repercutidos otorgan derecho a crédito fiscal para el sujeto pasivo en las mismas condiciones a que se refiere el artículo anterior aplicando cualquiera de las siguientes opciones, conforme estén previstas en la legislación de los Países Miembros:

- a) El descuento en el período en el cual se verifique la adquisición del activo, o en general, en el que se pueden compensar los créditos fiscales de impuestos repercutidos.
- b) La devolución de los impuestos repercutidos, la cual podrá efectuarse aunque no haya iniciado operaciones, o esté en proceso de instalación, montaje o puesta en marcha.
- c) El crédito fiscal por el sistema de "prorrata temporis", conforme al cual el impuesto repercutido se amortizará a lo largo de la vida útil del activo en función de su utilización por parte del sujeto pasivo. De adoptarse esta modalidad de descuento, el saldo por amortizar se ajustará todos los meses por inflación.

Si el sujeto pasivo, en los casos a) y b), enajenare el activo en cuestión por un precio menor al de adquisición, los Países Miembros le podrán exigir el reintegro de la porción de crédito fiscal generado, según lo establecido en sus legislaciones.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión no otorguen derecho a crédito fiscal por la compra o adquisición de activos fijos o bienes de capital, podrán continuar con esta práctica hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

#### **Artículo 29.- Proporcionalidad de los impuestos descontables.**

El crédito fiscal originado en la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados en su totalidad a operaciones gravadas a la tasa general y a operaciones sujetas a régimen de tasa cero, será descontable en un ciento por ciento (100%).

Los Países Miembros que apliquen tasas preferenciales podrán regular la recuperación del crédito fiscal según su legislación interna.

Cuando se destinen indistintamente a operaciones gravadas a la tasa general y a operaciones sujetas a régimen de tasa cero o excluidas del impuesto, y no fuere posible su imputación directa a una y otras, el descuento se hará en función del componente del crédito fiscal que proporcionalmente corresponda a las operaciones gravadas a la tasa general y a las operaciones sujetas a régimen de tasa cero o excluidas, según la legislación de cada País Miembro.

## **Capítulo VII Excepciones**

### **Artículo 30.- Excepciones.**

No obstante lo establecido en los artículos 19, 23, 25 y 27 de la presente Decisión un País Miembro podrá adoptar las medidas correctivas necesarias para hacer frente a la existencia o amenaza de una severa crisis fiscal a nivel de Gobierno Central o atender situaciones de emergencia nacional, previa autorización de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Cuando la situación contemplada en el párrafo anterior exigiere providencias inmediatas, el País Miembro podrá aplicar las medidas correctivas que considere necesarias y las comunicará en un plazo no mayor de cinco días, contado desde la fecha de adopción de las medidas, a la Secretaría General de la Comunidad Andina, la que se pronunciará dentro de los treinta días siguientes, para autorizarlas, modificarlas o suspenderlas.

Las medidas correctivas que se apliquen de conformidad con los párrafos anteriores:

1. Serán de carácter transitorio y se eliminarán progresivamente a medida que mejore la situación que las motivó;
2. No podrán discriminar entre los Países Miembros de la Comunidad Andina;
3. No se optarán ni mantendrán con el fin de proteger a un determinado sector.

## **TITULO II DE LOS ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO**

### **Capítulo VIII Declaración del impuesto**

#### **Artículo 31.- Declaración del impuesto.**

Los impuestos tipo valor agregado serán liquidados por el sujeto pasivo en los formatos de declaración que, para el efecto, disponga la Administración Tributaria de cada País Miembro.

El período fiscal del impuesto no podrá ser superior a dos (2) meses. La declaración y pago será efectuada según lo disponga la respectiva legislación sin que exceda del mes calendario siguiente al del período fiscal.

Sin perjuicio de lo previsto en los párrafos anteriores cada País Miembro podrá fijar plazos distintos para la declaración y pago de operaciones excluidas o especiales.

En las operaciones de importación de bienes, los impuestos tipo valor agregado se declararán y pagarán conforme lo regule la normativa interna de cada País Miembro.

### **Capítulo IX Devolución y compensación de saldos a favor**

#### **Artículo 32.- Derecho a la devolución para las exportaciones.**

Sin perjuicio del régimen aplicable a los activos fijos y bienes de capital, los sujetos pasivos del impuesto que, por efecto de la aplicación del régimen de tasa cero, liquiden saldos a favor por exportación en sus declaraciones tributarias, tendrán derecho a recuperar dicho saldo de acuerdo a las legislaciones internas de cada País Miembro.

La legislación de cada País Miembro podrá establecer la proporción respecto al valor de las exportaciones que será susceptible de devolución.

Se entenderá satisfecho el derecho a las devoluciones de los impuestos tipo valor agregado, en los casos en los que por la modalidad de contrataciones con el Estado, se haya previsto otra forma de compensación alternativa en los contratos de explotación de recursos naturales no renovables, pagado en sus adquisiciones de bienes y servicios por la empresa contratante, cuando el País Miembro así lo prevea.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión no devuelvan el impuesto por las operaciones de servicios utilizadas para la exportación de bienes, podrán mantener esta regla hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

### **Artículo 33.- Intereses a cargo del fisco.**

Cuando no exista en la legislación interna un plazo para la devolución de los impuestos tipo valor agregado a los exportadores, transcurridos dos (2) meses a partir de la determinación del monto a devolver efectuada por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo percibirá intereses a la tasa prevista en la legislación interna.

Disposición Transitoria.- No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión no reconozcan intereses moratorios por demoras en la devolución de los saldos a favor podrán continuar con esta práctica hasta cinco (5) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

### **Artículo 34.- Inadmisión de solicitudes de devolución.**

Los regímenes de cada País Miembro deberán establecer, con precisión, las causales de inadmisión de las solicitudes por causas formales. Cuando haya lugar a la inadmisión de una solicitud, la Administración Tributaria señalará los motivos de la misma indicando, de manera precisa, la forma, condiciones y plazos para subsanarlos.

### **Artículo 35.- Negativa o rechazo de la devolución.**

Las autoridades tributarias de los Países Miembros negarán la devolución cuando no se verifique el derecho a la misma, especialmente por no configurarse la operación de exportación respectiva.

También se negará la devolución, entre otras causales, por:

- a) la presentación extemporánea, conforme la legislación interna de cada País Miembro.
- b) cuando los montos solicitados ya hayan sido objeto de devolución o compensación anterior, sin perjuicio de las sanciones legales que correspondan.

### **Artículo 36.- Compensación del saldo a favor.**

Los saldos a favor del sujeto pasivo de los impuestos tipo valor agregado con derecho a devolución, podrán ser compensados por la Administración Tributaria contra las deudas tributarias exigibles administradas por la misma institución y correspondientes al mismo acreedor tributario.

## **Capítulo X Facturación**

### **Artículo 37.- Requisitos mínimos de las facturas.**

Para que proceda el descuento del crédito fiscal correspondiente a las operaciones de compra de bienes o uso de servicios en el mercado interno, éstas deberán constar en facturas que cumplan con los requisitos exigidos por cada País Miembro, los cuales deberán incluir, al menos, los siguientes:

1. Nombre completo o razón social y número del registro tributario o de identificación fiscal del sujeto pasivo que realiza la operación sujeta al impuesto.
2. Nombre completo o razón social e identificación fiscal del adquirente del bien o servicio.
3. Discriminación del impuesto causado.
4. Número consecutivo de facturación.
5. Fecha de expedición.
6. Descripción de los bienes o servicios adquiridos.
7. Valor total de la operación.

Los Países Miembros deberán implementar los sistemas de control de impresión, emisión y uso de facturas que consideren adecuados.

Los Países Miembros podrán establecer excepciones a la obligación de facturar y los requisitos señalados, así como autorizar la emisión de documentos equivalentes a la misma o crear mecanismos de control alternativos.

No obstante lo previsto en el numeral tercero, los Países Miembros podrán omitir este requisito si mantienen un sistema que permita conocer el valor del impuesto causado en cada factura.

## **Capítulo XI**

### **Retención en la fuente**

#### **Artículo 38.- Retenciones en la fuente.**

Los Países Miembros podrán establecer sistemas de retención de los impuestos tipo valor agregado que contemplen, entre otros, los siguientes casos:

1. Venta de bienes o prestación de servicios al gobierno nacional y demás entidades del sector público; a los contribuyentes calificados como “grandes” o “especiales”; o, a los que la Administración Tributaria señale como agentes de retención.
2. Pagos o abonos en cuenta por parte de entidades administradoras de tarjetas de débito o crédito a los establecimientos afiliados, por las transacciones que éstos hayan realizado.

## **Capítulo XII**

### **Regímenes simplificados**

#### **Artículo 39.- Regímenes de pequeños agentes económicos.**

Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos anteriores, los Países Miembros podrán crear regímenes especiales que comprendan a los impuestos tipo valor agregado para pequeños agentes económicos, simplificando las obligaciones fiscales a cargo de las mismas, con los límites y condiciones que los Países Miembros establezcan.

## **Capítulo XIII**

### **Vigencia**

#### **Artículo 40.- Vigencia.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina, la presente Decisión será incorporada al derecho interno de cada País Miembro cuando así lo prevea su norma constitucional y entrará en vigencia el primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Disposición Transitoria.- Mecanismo de Seguimiento.

Los Países Miembros establecerán en el plazo de 90 días a partir de la vigencia de la presente Decisión, un mecanismo de seguimiento para verificar cada dos (2) años, los avances graduales que registren con el objeto de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 23 y 25.