



**FACULTAD DE DERECHO**

**“Análisis de aplicación de la Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones sobre la devolución del Impuesto al Valor Agregado en exportaciones”**

**Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos establecidos para optar por el título de:**

**Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República**

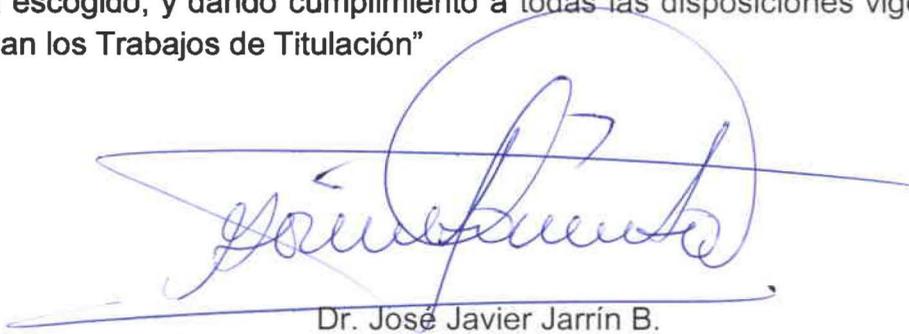
**Dr. José Javier Jarrín**

**Sayda Eliana Rosales Argoti**

2009

## DECLARACION DEL PROFESOR GUIA

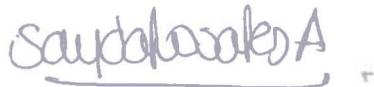
“Declaro haber dirigido este trabajo, a través de reuniones periódicas con la estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación”



Dr. José Javier Jarrín B.

## DECLARACIÓN DE AUTORIA 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"



Sayda Eliana Rosales Argoti

C.C. 0401084389

## AGRADECIMIENTO

A mis padres, por su esfuerzo incansable y dedicación. A mis hermanos por su apoyo incondicional, y a mis maestros por sus conocimientos impartidos.

DEDICATORIA

A mi hijo, José Martín, a mis padres  
y hermanos.

## RESUMEN

En el presente trabajo, se analiza las implicaciones tributarias, que la no aplicación de la normativa internacional, como de la norma interna, sobre el Impuesto al Valor Agregado, causa a la economía de nuestro país,

La problemática presente en el ámbito fiscal, de manera especial en el IVA, se debe a que las exportaciones se encuentran gravadas con tarifa 0%, con la posibilidad de que éste impuesto sea restituido a los contribuyentes que lo hayan cancelado, pero que no llega a tener el fin esperado por la falta de aplicación de la Ley o por la inoperancia de los funcionarios que trabajan dentro de la entidad recaudadora.

La importancia de esta investigación, se evidencia, en el estudio de la norma internacional, como son las Decisiones tomadas dentro de la Comunidad Andina de Naciones, organismo del cual Ecuador es parte desde sus inicios en 1969, a fin de analizar dentro del enfoque académico y práctico, las soluciones planteadas por normativa internacional ante ésta situación y que ayudarán a enfocarlas a la realidad ecuatoriana.

El Impuesto al Valor Agregado, es de sumo interés, debido a que éste impuesto, es el de mayor recaudación en el país, aportando significativamente al presupuesto del Estado.

Las conclusiones dadas, por lo tanto, se centran en la factibilidad de la aplicación de las Decisiones de la CAN, como de las leyes internas, impulsando a la producción ecuatoriana mediante incentivos tributarios, como son la Devolución del IVA.

## ABSTRACT

The present work, analyze the taxes implications, due to the misapplication of International and local normative, over the aggregated Value Tax (IVA in Spanish) and its effect over our country economics.

The problem present with in fiscal environment, specially in the I.V.A. matter, is caused by the reason that all exportations are burdened with a 0% fee, with the possibility that this tax could be returned to the taxpayers who already cancelled this value, how ever this usually doesn't happens because the lack of application of law or the inoperance from the officials that work on the collection entity.

The importance of this investigation, evidences the study of the international norm, wich are the Decisions took by the Andean Community, organism of whom Ecuador is a member since 1969, all this with the purpose of analyze the academic and practice focus from the international law and norm in front of this situation and that will help locating the Ecuadorian reality.

The Added Value Tax (IVA) is really interesting, because this fee, is the one that the state collects the more, contributing significantly to the country's budget.

The conclusions given, then, are centered in the factibility of the Andean Nations Community decisions application, as are the intern norms, empowering the Ecuadorian production thanks to tributary incentives like the IVA return.

## Contenido

INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I.....	3
HISTORIA DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES .....	3
I.I.    Principales Acontecimientos .....	3
I.II.   Ingreso del Ecuador al Pacto Andino y su crisis.....	6
I.III.  Decisiones de la Comunidad Andina de Naciones sobre materia tributaria .....	12
CAPITULO II.....	18
LA CONSTITUCION Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES .....	18
II. I.  Conceptos Básicos .....	18
II.II   Concepción de los Tratados Internacionales en la Carta Constitucional de 1998 .....	25
II.III  Concepción de los Tratados Internacionales en la Constitución vigente.....	29
II.IV  Aplicación de Tratados Internacionales en el Ecuador en la Constitución de 1998 y en la Constitución de 2009.....	35
CAPITULO III.....	40
Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones, sobre la devolución del Impuesto al Valor Agregado y su aplicación en nuestro país .....	40
III.I  Análisis de la Decisión 599, en cuanto a devolución del Impuesto al Valor Agregado .....	42
III.II. Derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado en las exportaciones... 58	
III.III.  Aplicación de la Decisión en el ente regulador.....	78
CAPITULO IV .....	81
Derecho Comparado, devolución del impuesto al valor agregado en las exportaciones ...	81
IV.I.  Colombia.....	82
IV.II. Chile.....	88
IV.III. Perú .....	92
IV.IV. Tratado de Libre Comercio .....	97
CAPITULO V .....	100

VI.- Conclusiones y Recomendaciones.....	100
BIBLIOGRAFIA.....	105
ANEXOS .....	109
ANEXO 1.....	109
Decisión 599 .....	109
Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado.....	109
ANEXO 2.....	133
DECISION 388.....	133
Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes .....	133
ANEXO 3.....	139
Decisión 635 .....	139
Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo.....	139

## INTRODUCCION

El Impuesto al Valor Agregado, fue establecido en nuestro país, a través de la Ley N° 056, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interna (LRTI), publicada en el Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre de 1989, el mismo que grava la venta e importación de bienes y la prestación de servicios.

Este impuesto, se encuentra generalizado en todos los países de la Comunidad Andina de Naciones, los mismos que cuentan con Normativa Andina, para la regulación de éste, mediante Decisiones expedidas por el Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores.

Las exportaciones en un país, constituyen la principal fuente económica, por lo que el brindar incentivos, para que estas actividades se incrementen, debe ser una política de Estado, sin la necesidad de colocar trabas en el proceso de devolución de impuestos, partiendo del Principio Tributario, "Los Impuestos no se Exportan"

Dentro de lo que son las exportaciones, en la legislación ecuatoriana, se encuentra estipulado que, éstas se gravarán con tarifa 0%, y en el caso de que los valores sean cancelados a la entidad recaudadora, éstos serán restituidos, como incentivo a las exportaciones.

La devolución del IVA, no se realiza de la forma adecuada, ni con la efectividad que se debería hacer, a pesar de que se encuentra regulada en el Código

Orgánico Tributario y demás leyes internas, por lo que se ha visto en la necesidad de acudir a la normativa internacional, para que este llegue a tener el fin esperado.

El Ecuador, es parte de la Comunidad Andina de Naciones desde 1969, por lo que, las Decisiones que emanen de éste organismo, son de aplicación directa dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

La Decisión 599, sobre la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, lo que busca es garantizar el derecho de los contribuyentes a la devolución del IVA, causado en las exportaciones, derecho que es afectado por parte del Servicio de Rentas Internas y que a pesar de que la norma ecuatoriana, como la norma Internacional la contemplan, no se la respeta.

Uno de los objetivos de este trabajo, es estudiar las causas y soluciones, ante esta problemática, que se presenta en nuestra legislación, como en la de los países que conforman la CAN, a fin de confrontar la problemática que se plantea dentro del Derecho Tributario.

También es importante indicar que, la principal motivación radica, en el hecho de incentivar a los exportadores a la fabricación de productos nacionales, por medio de los incentivos fiscales que brinda el Estado, pero con la garantía que éstos serán cumplidos por parte de la entidad encargada, mediante la aplicación de la norma internacional como de la norma interna.

## **CAPITULO I**

### **HISTORIA DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES**

#### **I.I. Principales Acontecimientos**

Las relaciones internacionales, a más de fortalecer la integración con los demás países o entre los bloques económicos existentes, trae consigo un gran impacto en el desenvolvimiento interno de un país, es por esto que los Tratados Internacionales se expresan fundamentalmente en dos campos importantes que son: el de las relaciones económicas y el de la seguridad jurídica internacional.

Dentro de las relaciones económicas, están incluidos de manera especial los impuestos y aranceles, que son los que afianzan la economía interna de los estados, por lo que los bloques económicos o las agrupaciones de países lo que hacen es fortalecer este campo ante todo, logrando con esto que el comercio interno como externo se consolide.

Si bien, el inicio de la Comunidad Andina de Naciones, tenía como objeto fortalecer la economía en los países que los integraban, nace en el Ecuador, en un ambiente de crisis económica y social, ya que nuestro país venía atravesando una serie de inconvenientes especialmente de carácter político, y estábamos gobernados por una Junta Militar desde el año 1963 hasta el año de 1966, la cual se caracterizó por mantener una posición conservadora bastante fuerte.

En 1965, la gran reacción que tuvo el comercio de Guayaquil, desequilibró la economía del Ecuador por la denominada "Guerra del Arancel", por lo que se dejó de pagar impuestos, y que a consecuencia de esto no se realizaban

importaciones, no se sacaban las mercaderías de las aduanas, y en sí la agitación que se vivía era generalizada, tanto que en marzo del 1966 los militares se vieron forzados a dejar el poder.

Con el afán de retornar al ambiente constitucional, se nombra presidente interino a Otto Arosemena Gómez, quien en una estrategia bien planificada, apoyó de sobre manera a la empresa privada, permitiendo la entrada a los inversionistas extranjeros y en este gobierno se firmaron muchas concesiones sobre todo las del petróleo.

En la quinta presidencia del Dr. José María Velasco Ibarra, en el año 1968, se firmó un tratado internacional de gran importancia, el cual concentraba en sí la integración subregional con algunos de los países más importantes del sur del continente americano, del cual el Ecuador sigue siendo miembro, el anteriormente llamado *Pacto Andino*, afianzando de esta manera las relaciones internacionales.

El Pacto Andino nace un 26 de mayo de 1969, cuando ▪ Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú, firman el Acuerdo de Cartagena con la finalidad de mejorar las relaciones entre los países miembros además de lograr un desarrollo de sus habitantes mediante la integración y cooperación económica y social<sup>1</sup>.

Los países que conforman el Pacto Andino, si bien no han tenido el desarrollo esperado desde su nacimiento, el comercio que se mantiene entre los países miembros es muy bueno, ayudando de esta manera al sustento de la economía

---

<sup>1</sup> "Reseña Histórica Comunidad Andina de Naciones" (en línea).

<http://www.comunidadandina.org/quienes/resena.htm> [Consulta: 14 de Abril de 2009]

interna de las naciones y al progreso del bloque económico llegando a tener una verdadera integración subregional.

Los beneficios obtenidos a lo largo de estos treinta años de creación de la Comunidad Andina de Naciones, han sido innumerables, además que se han estrechado los lazos comerciales con países que no forman parte del la CAN, haciendo que éste proceso integrador llegue a tener los fines para los cuales ha sido creado.

## I.II. Ingreso del Ecuador al Pacto Andino y su crisis

Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú firmaron el Acuerdo de Cartagena, haciéndose miembros fundadores de este bloque subregional, el 13 de Febrero de 1973 se adhirió Venezuela, por las ventajas con las que contaba al ser parte de un bloque económico sobre todo en lo que respecta al ámbito comercial y empresarial.

Ecuador aprueba el Acuerdo de Integración Subregional, o Acuerdo de Cartagena mediante el Decreto Ejecutivos N°1932 con fecha 24 de octubre de 1969, el mismo que fue publicado en el Registro Oficial N°345 del 9 de enero de 1970.

El 30 de Octubre de 1976, Chile se separó del Acuerdo por la grave crisis que venía soportando los últimos años y por la terrible politización que se estaba dando dentro del organismo, que si bien, fue creado para otros fines no alcanzó a desarrollar todo lo que se habían impuesto.

La base jurídica de la Comunidad Andina de Naciones, es sin duda, el Acuerdo de Cartagena<sup>2</sup>, pero la crisis que se venía sosteniendo como respuesta a la gran politización del proceso de integración, la distribución inequitativa de los beneficios y la incompatibilidad de las políticas económicas, estaban haciendo que este organismo internacional se vaya derrumbando y sin que nadie pudiera ponerle un freno a todos los procesos que se estaban presentando.

---

<sup>2</sup>Acuerdo de Integración Subregional Andino "Acuerdo de Cartagena"  
<http://www.comunidadandina.org/normativa/tratprot/acuerdo.htm>

Las metas que se habían planteado al inicio de este proyecto de integración, como el desarrollo equilibrado de los países miembros, no se venían reflejadas, convirtiéndose en problemas individuales para los países miembros por los cuales empezaron a buscar de una u otra forma mayores beneficios.

El desarrollo que había tenido nuestro país, en el corto tiempo de duración de este organismo, al igual que Bolivia, eran muy ínfimos, por lo que se expresaba en un régimen especial y se manifiesta a lo largo de todos los mecanismos de la Convención y de las decisiones adoptadas por la organización regional<sup>3</sup>.

Aunque el desarrollo en sí del bloque no era el mejor, a diferencia de otros organismos como la Unión Europea, el cual ha alcanzado un desarrollo más grande y con una mejor organización que el alcanzado por la Comunidad Andina en casi 40 años desde su creación, el Bloque Andino ha sobrevivido a la crisis económica, soportando una gran deuda externa además de los problemas políticos internos, los cuales en menos de cuatro años, entre 1969 y 1973, habían atravesado por lo menos dos mandatos presidenciales cada uno, haciendo que las medidas que adoptaban los países signatarios, hagan tambalear fuertemente al bloque<sup>4</sup>.

El Acuerdo de Cartagena era una de las soluciones que se tenían para que los países se desarrollaran con más intensidad, esto quedó únicamente en palabras,

---

<sup>3</sup> VARGAS HIDALGO, Rafael. "La Crisis del Pacto Andino" (En línea). 14 abril 2009. [http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/13/RPI\\_151\\_101.pdf](http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/13/RPI_151_101.pdf). (Consulta: 14/abril/2009)

<sup>4</sup> Los presidentes «n este período fueron los siguientes. Bolivia: Luis Adolfo Siles (1969), general Alfredo Ovando (1969-70), general Juan José Torres (1970-71) y general Hugo Banzer (1971). Colombia: Carlos Lleras Restrepo (1966-70) y Misael Pastrana Borrero (1970-74). Chile: Eduardo Frei (1964-70), Salvador Allende (1970-73) y general Augusto Pinochet (1973). Ecuador: José María Velasco Ibarra (1968-72) y general Guillermo Rodríguez Lara (1972). Perú: general Juan Velasco Alvarado (1968-75).

ya que no se llegaba a obtener un acuerdo conjunto entre los países signatarios de la comunidad.

Además que se reconoce el hecho de que los mecanismos mercantiles dentro del Pacto eran vanos y hasta cierto punto insuficientes para llegar a un bienestar económico común de la región, como ya se venía experimentando con convenios y asociaciones anteriores, por lo que se pretendía poner un punto de partida a los criterios de cada uno de los representantes de los países para que estos pudieran alcanzar la evolución deseada, como lo señala Rafael Vargas Hidalgo en su publicación “La Crisis del Pacto Andino”.<sup>5</sup>

La finalidad principal que tenían los países miembros que acordaron en suscribir el Acuerdo de Cartagena, lo que buscaban era encontrar un modelo de economía mixta además de alcanzar un desarrollo integral más equilibrado y autónomo.

Éste se basaba en establecer un modelo capitalista reformado, donde el Estado posea un papel económico importante, limitando de cierta manera y poniendo un margen a las actividades que desarrollaban los empresarios privados.

Ante esto, el Pacto Andino, estaba llegando a tener una uniformidad de criterios por primera vez, y luego de la suscripción del Acuerdo de Cartagena, empezaban a ponerse de acuerdo y a trazar directrices que los llevarían a un objetivo común como son la integración sudamericana y latinoamericana.

---

<sup>5</sup> VARGAS HIDALGO, Rafael. “La Crisis del Pacto Andino” (En línea). 14 abril 2009.  
[http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/13/RPI\\_151\\_101.pdf](http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/13/RPI_151_101.pdf). (Consulta: 14/abril/2009)

El presidente de Chile, Salvador Allende, quien a pesar de tener una ideología marxista, sufría por el hecho de que el Pacto Andino no lograba la integración deseada, y en una búsqueda de equilibrio de criterios visita a los países signatarios, comenzando por Ecuador, Colombia y Perú, ya que su país había rota relaciones diplomáticas con Bolivia convirtiéndose en un punto en contra para que éste bloque siga subsistiendo por los conflictos internos que se mantenían en la región.

Lo bueno de todas las conversaciones que se mantuvieron, es que se solucionaron gran parte los conflictos pero sin llegar a remediarlos totalmente, aunque por la voluntad individual que tenía cada uno, y con el compromiso que pusieron todos, se llegó a tomar decisiones que interesarían a todos los países, pero que no iban a ser posibles si no obtenían el apoyo mancomunado del bloque comunitario obteniendo de esta forma un desarrollo económico para toda la región.

Dentro de las soluciones, analizaron los modelos económicos que mantenían entre ellos, los cuales eran diferentes, pero llegaron a tener un consenso entre algunas nociones económicas fundamentales, de las cuales la mayoría ya habían sido puestas en práctica años atrás en toda América Latina, como la protección arancelaria a la producción nacional.

Por lo que, todas las partes concordaban en que era necesario establecer un régimen común para el capital extranjero, además de un sistema de planificación que estableciera industrias y así aprovechar las que ya se habían instalado.

Si bien, el Pacto Andino ya estaba llegando a tener una igualdad de criterios entre las partes, esto se vio frustrado nuevamente cuando se llegó a instaurar un mecanismo de mercado libre impuesto por Chile que llegó a resquebrajar al bloque, además que el pensamiento del nuevo presidente chileno, Augusto Pinochet, chocó bruscamente con los postulados de los demás gobiernos, como también con los mecanismos que se habían implantado en la región, con lo que demostró su total incompatibilidad.

Chile, desde un comienzo expresó que necesitaba un gran concurso de inversión extranjera, lo cual causaba un efecto de concesión de mayores beneficios que los otorgados en el instrumento internacional, por lo que proponía una reforma, y esto ya se había hecho eco en los demás países de la región, causando una gran disconformidad con lo que los demás miembros del bloque habían acordado, por lo que se necesitaban se practique una evaluación de los efectos que éste habría ocasionado, causando de esta manera una serie de divergencias en los criterios que llegaron a tener los países suscriptores del Pacto.

A consecuencia de esto, y de los desacuerdos en la Comunidad, además de las divergencias con los gobernantes de estos países y las políticas que se estaban implementando parecían no detenerse, además de la notoria politización que se estaba presentando en el manejo del organismo por lo que Chile resolvió retirarse del Pacto Andino en 1976.

Para estas épocas, Venezuela ya era parte del Pacto Andino, la cual se había integrado desde 1973<sup>6</sup>, por lo que éste también participaba de las decisiones que se tomaban, aunque, si bien geográficamente era más grande que muchos de los países que conformaban el bloque económico con anterioridad, no había alcanzado un desarrollo significativo, o por lo menos como se tenía previsto.

El modelo de integración se mantenía en una crisis bastante fuerte, aunque esta crisis estaba generalizada desde México hasta Argentina reflejada sobretodo en el comercio y en la unión de los países, por lo que ésta se vio paralizada. Aunque no todo fue malo para la integración recién nacida, ya que si bien, ésta no se estaba desarrollando de la forma en que se esperaba, durante los diez primeros años de vida del proceso, se llegaron a crear casi todos los órganos e instituciones que se mantienen hasta nuestra época y las cuales han hecho que la integración se vea fortalecida.

En 1989, los países miembros de este bloque de integración, acordaron que el Pacto Andino, se caracterice por tener un modelo de desarrollo cerrado y hasta cierto punto bastante básico. Éste debía cambiar, por lo que en una reunión efectuado en Galápagos, los mandatarios decidieron expandir sus metas y cambiar a un modelo de desarrollo abierto en el cual el comercio y el mercado adquirió mayor poder convirtiéndose en el punto principal dentro del proceso de integración llegando a ser un esquema regionalista más amplio.

Cumplíéndose cuarenta años del proceso de integración, se puede decir que el Pacto Andino, el mismo que cambió su nombre y algunas de sus directrices el 10

---

<sup>6</sup>Venezuela ingresa a ser parte de la Comunidad Andina de Naciones a partir del 13 de febrero de 1973  
Reseña Histórica Comunidad Andina de Naciones. <http://www.comunidadandina.org/quienes/resena.htm>  
(Consulta: 15/Abril/2009)

de marzo de 1996, reestructurándose de forma integral, es decir orgánica como institucionalmente entra en vigencia en Junio de 1997 con el nombre de Comunidad Andina de Naciones, a través del Protocolo de Trujillo, el cual reformó el Acuerdo de Cartagena para adaptarla a los cambios, sobretodo en el ámbito internacional, haciendo que el manejo del proceso pase a manos de los Presidentes y el Consejo Presidencial Andino y que el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores forme parte de la estructura institucional.

La intervención directa de los presidentes de los países miembros lo que ha hecho es que este proceso se impulse y permita que la integración alcance objetivos fijados con anterioridad al Acuerdo de Cartagena como es la liberación del comercio de bienes dentro del bloque. La adopción de aranceles externos comunes a todos, logra una armonización de instrumentos y una política de comercio exterior y económico entre los países suscriptores y los demás países.

La Comunidad Andina de Naciones se ha creado para que los países miembros gocen de beneficios comunes, el proceso que han tenido que recorrer para llegar a obtener los fines esperados no ha sido fácil, además que ha estado en una constante lucha para hacer que este bloque se mantenga y siga subsistiendo, los constantes desacuerdos entre los mandatarios de los países signatarios y la politización del organismo han hecho que la Comunidad Andina cada vez vaya perdiendo más fuerza, haciendo que éste organismo se vaya debilitando.

Si bien, el Ecuador es un país soberano, al haber suscrito el Acuerdo de Cartagena, ha cedido una parte de su soberanía para que las decisiones y resoluciones que se tomen dentro del organismo, entren en vigencia inmediata, tanto en nuestro país como en los demás países miembros por tratarse de un

tratado internacional, los cuales de acuerdo con la Constitución de 1998 decía que éstos prevalecían sobre las leyes internas.

### **I.III. Decisiones de la Comunidad Andina de Naciones sobre materia tributaria**

Como ya se ha dicho anteriormente, la Comunidad Andina de Naciones, se ha creado con la unión de un grupo de países, los cuales buscan obtener beneficios comunes para toda la región, como son la reducción en el pago de aranceles comunes que se generan a consecuencia del comercio que se realiza entre los países miembros.

Cada cierto tiempo, los mandatarios de los países integrantes de la Comunidad Andina, realizan reformas estructurales para revisar las políticas tributarias con bases más amplias en esta materia, de manera especial con lo que respecta a aranceles comunes, que si bien, no tienen los mismos porcentajes en todo los países, el tratamiento que se les da es similar, como por ejemplo el impuesto a la renta, además que las reformas que se hacen ayudan a la estructura tributaria en el desarrollo de los impuestos indirectos, sobretodo en cuanto al Impuesto al Valor Agregado.

Se debe dejar claro además, que los impuestos constituyen la principal fuente económica por los ingresos que genera en algunos países de la región, pero que sin embargo han ido perdiendo fuerza e importancia por el proceso de liberación comercial, así como también por los acuerdos de libre comercio, perjudicando a la recaudación tributaria de los países.

Por lo tanto, la finalidad de que se dicten decisiones por parte de la CAN sobre materia tributaria es para tratar de equiparar el ingreso de aranceles que se

cobran en cada uno de los países, ya que son los impuestos directos lo que tienen que generar la mayor parte de ingresos en un país.

En el bloque andino ocurre al contrario, los impuestos indirectos son los que ocupan más del 65% de ingresos, es decir, el impuesto al valor agregado, impuesto a los consumos especiales, impuesto a la salida de divisas entre otros, son lo que generan mayores ingresos a la economía de los países sobre todo en Ecuador y Perú.

Al ser la CAN un organismo internacional autónomo, el mismo que está creado mediante un acuerdo internacional ocupa un lugar importante dentro de las legislaciones internas de los países que lo conforman, las medidas que se tomen dentro de esta entidad tienen que ser acogidas de manera inmediata y más al tratarse de decisiones que contienen beneficios económicos y arancelarios para los miembros.

La Comunidad Andina de Naciones, mantiene una organización bastante peculiar, con órganos independientes dentro del Sistema Andino de Integración. En este sistema se encuentra uno de los órganos principales que es el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, el cual está conformado por los cancilleres de los países miembros, mismo que se encarga del proceso subregional, y este órgano, es el encargado de dictar Decisiones y Declaraciones.

Las Declaraciones no tienen carácter vinculante, mientras que las Decisiones son normas jurídicas de carácter obligatorio para todos los países que conforman el bloque<sup>7</sup>.

En cuanto a los tributos, la Comunidad Andina de Naciones, ha tenido como objetivo principal, unificar el tema arancelario en la región, teniendo una normativa equitativa, con la cual busca la solidificación del grupo andino, llegando a tener condiciones de competencia uniformes, ayudando para que las normas tributarias sean estables e imparciales para todos.

Entre las decisiones que más importancia han tenido dentro de nuestro sistema tributario son las relacionadas a los aranceles comunes dentro de la comunidad, sobre todo en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado (IVA), que es un impuesto indirecto que grava al consumidor.

La Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones, la cual es netamente tributaria, aunque ésta no habla únicamente sobre lo que es el IVA sino también sobre la forma y las normas relacionadas a este tema, es decir, no solo se menciona las tarifas y porcentajes sino también sobre las devoluciones en los casos que sean pertinentes.

Una de las decisiones importantes dentro de este entidad, es la Decisión 599, que se refiere a la Armonización de los Aspectos Sustanciales y Procedimentales

---

<sup>7</sup> Comunidad Andina de Naciones. Sistema Andino de Integración.  
[http://www.comunidadandina.org/sai/estructura\\_2.html](http://www.comunidadandina.org/sai/estructura_2.html)

de los Impuestos Tipo Valor Agregado (IVA), marcando de esta manera la pauta de los principios tributarios sobre todo el tema arancelario y así garantizar la competencia dentro del bloque y otorgando de una manera más específica una mayor seguridad jurídica y brindando una normativa generalizada para todos sus integrantes.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, la Decisión antes mencionada no es la única que existe en cuanto al tema tributario, pero ésta es de vital importancia, porque en ella se contiene los lineamientos básicos para el tratamiento del IVA.

Si bien, la armonización de las políticas están estipuladas en el Acuerdo de Cartagena, y en el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia, ésta tiene que darse de forma progresiva y tiene que ir formando parte de la norma interna de los países ya que no se puede establecer normas y que estas sean introducidas de forma inmediata como se ha venido dando con la Decisión 599<sup>8</sup>, aplicando los principios que han sido desarrollados en el PROCESO 3-AI-96 publicado en la Gaceta Oficial N° 261 del 29 de abril de 1997<sup>9</sup>, los cuales son: el principio de Aplicación Directa y Efecto Inmediato.

El principio de Aplicación Directa, se deriva de la norma positiva como de la jurisprudencia y la sola suposición de que las normas andinas como son las Decisiones y Resoluciones tuvieran que pasar por un filtro antes de su aplicación interna, negaría la existencia de un Derecho Comunitario Andino, el mismo que se ha estipulado en el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal, en el cual se expresa que:

---

<sup>8</sup> Comunidad Andina de Naciones. Decisión 599.

<http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/D599.htm>

<sup>9</sup> [www.comunidadandina.org](http://www.comunidadandina.org) Gaceta Oficial N° 261. 29/04/1997

*“Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.*

*Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro”<sup>10</sup>.*

Por lo tanto, este principio lo que hace, es desplegar a plenitud los efectos de la normativa internacional, haciendo que los efectos sean uniformes en todos los estados miembros, desde la entrada en vigencia y durante todo el tiempo de aplicación, convirtiéndose en fuerte inmediata de derechos y obligaciones, ya que se centra específicamente en la norma.

El principio de efecto directo, se relaciona con las acciones que pueden tener los beneficiarios, para que ejerzan sus derechos y la debida aplicación de la norma comunitaria.

El Dr. Ricardo Rosas Buendía, en su artículo LA COMUNIDAD ANDINA Y LAS REFORMAS ADUEANERAS 2009: LA OBLIGACION TRIBUTARIA ADUANERA, nos habla sobre el principio de efecto directo de las normas andinas y dice:

---

<sup>10</sup> TRATADO DE CREACION DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA, Artículo 3

*“En otras palabras que sus efectos ‘generan derechos y obligaciones para los particulares al igual que ocurre en las normas de los ordenamientos estatales’, permitiendo la posibilidad de que aquellos puedan exigir directamente su observancia ante sus respectivos tribunales”<sup>11</sup>*

Por lo tanto, de acuerdo con este autor, el principio de efecto directo, no solo otorga derechos y obligaciones, también brinda la posibilidad de que las personas que se sientan afectados por una norma internacional, puedan acudir ante las autoridades pertinentes para su inmediata aplicación, al margen de que exista o no exista normativa interna.

Las Resoluciones de la Junta de acuerdo a las normas comunitarias, la doctrina y jurisprudencia del Tribunal, han pasado a formar parte del ordenamiento Jurídico Andino, constituyéndose en principios básicos de todos los países miembros desde la publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, convirtiéndose en obligatorio e inmediato su cumplimiento tanto para particulares como para los órganos del acuerdo y países andinos.

---

<sup>11</sup>ROSAS BUENDIA, RICARDO. “LA COMUNIDAD ANDINA Y LAS REFORMAS ADUANERAS 2009: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA”. (En línea)  
<http://74.125.47.132/search?q=cache:383qv8dj9sJ:blog.pucp.edu.pe/action.php> (Consulta: 10/09/2009)

## CAPITULO II

### LA CONSTITUCION Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES

*“Hay quienes opinan que el Derecho Internacional ha muerto; que es una utopía. Debe inspirarles a éstos una sonrisa compasiva hablar del Derecho Internacional del futuro: utopía de utopía. Sin embargo, queda por averiguar si es el derecho Internacional el que ha fracasado o los hombres que se han apartado de él”*

*José María Velasco Ibarra (Ex Presidente del Ecuador)*

#### II. I. Conceptos Básicos

Un país está regulado por un conjunto de normas, las cuales hacen que éste se encuentre ordenado jurídicamente. Éstas tienen que guardar una estrecha relación con la Constitución y con las demás leyes orgánicas u ordinarias que rigen el sistema jurídico en un país, caso contrario haría que sufra serios desordenes que lo llevarían a un caos total

Por lo tanto esta norma suprema, como es la Constitución, debe ser vista desde dos puntos específicos para que puedan cumplir con los fines para los cuales fue creada: el punto de vista formal y el punto de vista material.

Germán Bidart Campos, en su libro “Manual de la Constitución Reformada”, nos habla sobre esto, y sobre la perspectiva que se adopta en cada uno de los casos dependiendo del tipo de Derecho Constitucional que usemos diciendo:

*“ a) Si usamos la del derecho constitucional formal, decimos que tal contenido está dado también formalmente por la constitución escrita o codificada; y en los estados donde ella no existe, por las normas constitucionales dispersas que tiene formulación también escrita.*

*b) Si empleamos la perspectiva del derecho constitucional material, el contenido se vuelve mucho más abundante. No nos encasillamos en el texto de la constitución formal, sino que nos desplazamos a la dimensión sociológica”.<sup>12</sup>*

En cuanto a esto, podemos decir, que la Constitución no solo es un conjunto de normas, que se limitan a regular el ordenamiento de un país, sino que estas tienen un papel preponderante en la sociedad, por las dimensiones sociológicas a las cuales el autor hace referencia.

Desde el punto de vista del Derecho Constitucional Formal, es la norma jurídica escrita, de las cuales se desprenden la fuerza coercitiva, como señala Bidart Campos, por lo que hace que ésta sea una norma exigible, obligatoria, aplicable y de carácter vinculante para todas las personas que habitan el país.

Desde el punto de vista material, la Constitución, no solo sobresale por la normatividad, sino que se toman aspectos como la positividad, actualidad y la vigencia sociológica, por lo tanto esa es una Constitución real, convirtiéndola en una norma vigente y eficaz, pero sobretodo aplicable a una sociedad.

---

<sup>12</sup> BIDART CAMPOS, Germán J. “Manual de la Constitución Reformada”. Editorial Ediar, Buenos Aires – Argentina. 1996. Tomo I.

Son las normas jurídicas las que le dan sentido al ordenamiento de un país, estas tienen que estar basadas en algo fundamental que hará que dichas normas se conviertan en estrictamente jurídicas y puedan formar parte del ordenamiento y esto es, que tienen que estar fundamentadas en derecho como bien lo menciona Abelardo Torr  al referirse que *“el derecho es el sistema de normas coercibles que rigen la convivencia social”*<sup>13</sup>.

En conclusión, la norma primaria es la Constitución, la cual, es la base y el origen del sistema jurídico del país, y todas las demás leyes que se dicten deberán estar subordinadas a esta ella.

La estructura normativa de nuestro país, es de orden vertical, de acuerdo con la teoría de Kelsen y de Merkel<sup>14</sup>, la cual se asemeja a una pirámide, en la que, se subordina la norma inferior a la superior, en donde la norma principal es la Constitución y las normas de menor jerarquía son contratos y los actos administrativos.

En cuanto normativa internacional, lo que se acepta en nuestro sistema, es el principio de subordinación, el cual nos dice que todas las normas jurídicas se encuentran sujetas las unas de las otras, en un orden rigurosamente jerárquico, por lo que en conclusión, el Derecho Internacional est  por encima del derecho interno de los países, pero subordinado a la Constitución.

---

<sup>13</sup> TORR , Abelardo. *Introducción al Derecho*. 5ta. Edición. Buenos Aires – Argentina. Editorial Abelardo-Perrot. 1965

<sup>14</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo. *Introducción al Derecho*. Decimotercera edición. Editorial Temis. Bogotá – Colombia. 2003.

Ante éste sistema jerárquico de normas, Monroy Cabra nos dice:

*“Esta estructura jerárquica desemboca en una --norma fundamental--, en la que se basa la unidad del orden jurídico en su auto movimiento. Esta norma viene a ser la Constitución en sentido lógico jurídico-jurídico, cuando instituye un órgano creador del derecho. Y la Constitución en sentido jurídico-positivo surge como grado inmediato inferior en el momento en que dicho legislador establece normas que regulan la legislación misma”<sup>15</sup>.*

Según lo manifestado por Monroy, es que existe una norma suprema a la cual se le subordinan las demás normas, no importa que es lo que estén regulando sino la primacía que tiene aquellas ante las demás leyes que han sido creadas por el legislador.

El concepto primario de derecho, relaciona principalmente un conjunto de normas obligatorias en una comunidad, las mismas que se encuentran respaldadas por una sanción en caso de ser agredidas por algún miembro de esta. Existen no sólo por el hecho de ostentar el título de normas, sino por la posibilidad que tienen cada una de ellas al poder imponer su cumplimiento por la fuerza, convirtiéndose en normas coercitivas.

Por tanto, las normas son las que nos dan el orden a la sociedad y nos limitan a ciertos tipos de comportamiento dentro de esta, son estas mismas las que hacen que nuestra existencia tenga sentido, caso contrario esto sería un caos, y no todas las normas que se han creado, sobre todo en nuestro país, pueden estar al mismo

---

<sup>15</sup> MONROY CABRA, Gerardo. Introducción al Derecho. 13° edición. Bogotá – Colombia. Editorial Temis. 2003. Pág. 94

nivel ni estar dirigidas a todas las personas por igual, a excepción una norma específica, que es la base para la creación de las demás, y a la cual llamamos CONSTITUCIÓN.

La Constitución es la norma básica, fundamental y principal de nuestra sociedad y de nuestro sistema y que a partir de ésta nacen las demás leyes que se encuentran vigentes en nuestro país, y por lo tanto, las normas que en orden jerárquico le siguen a la Constitución, son los Tratados Internacionales.

Uno de los pilares fundamentales para la aplicación de los Tratados Internacionales, se encuentra como norma positiva, en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, el cual fue ratificado por el Ecuador, sin hacer ninguna reserva, y su tesis fundamental es que, los Tratados deben ser cumplidos de buena fe, o *Pacta Sunt Servanda*, dando de esta manera seguridad jurídica internacional, además que es una garantía para el cumplimiento por parte de los estados que han firmado Tratados esta Convención como lo mencionan los artículos 26<sup>16</sup> y 27<sup>17</sup> de la misma.

Existen varias formas de denominación de lo que es un Tratado Internacional. Según Mauro Terán Cevallos nos dice que:

*“Se han dado varios conceptos de Tratado Internacional, y el más aceptado es el que señala que Tratado Internacional es el Acuerdo formalmente*

---

<sup>16</sup> CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS. Art. 26 *“Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”*

<sup>17</sup> CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS. Art. 27 *“Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46”.*

*pactado entre dos o más Estados y que tienden a la creación, modificación o extinción de los Derechos y Obligaciones recíprocas*".<sup>18</sup>

El artículo 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, también nos señala lo que son los Tratados Internacionales como:

*"un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste de un instrumento único o en dos o mas instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación"*<sup>19</sup>

Durante la vigencia de los Tratados Internacionales, y durante todas sus fases tiene que estar presente el principio de Buena Fe o *Pacta Sunt Servanda*, siguiendo el lineamiento que se les atribuye en los términos del Tratado en el contexto que éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin como ya se mencionó anteriormente.

La soberanía, juega un papel predominante es esta situación, y los Tratados Internacionales lo que hacen es limitar este aspecto respecto a ciertos casos concretos, regulando de esta manera las relaciones que se creen entre los países con los cuales se este negociando, así como también regulando las relaciones de cooperación.

---

<sup>18</sup> TERÁN CEVALLOS, Mauro. "Manual de Derecho Internacional Público Contemporáneo". Universidad Central. Editorial Universitaria. Quito –Ecuador. 1976. Pág. 193

<sup>19</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Artículo 2

Dentro de estos Tratados Internacionales, encontramos al celebrado en Cartagena de Indias en 1969, el mismo que a más de ser un Tratado entra dentro de la categoría de un Tratado de Integración, el cual por la soberanía que se le cedió años atrás, al haber sido ratificado, se ha ido transformando dependiendo de las necesidades presentadas durante el desarrollo del proceso de unificación.

Por lo tanto, éste acuerdo es parte del Derecho Comunitario, así como también parte del Derecho Internacional Público, el cual goza de una característica específica como es la integración automática al sistema jurídico de los Estados miembros, en el cual los sujetos no solo son los Estados, sino que también forman parte de éste, los organismos supranacionales, las personas naturales y jurídicas sean estas públicas o privadas siempre que sean sujetos de derechos y obligaciones de los Estados a los que pertenecen.

## **II.II Concepción de los Tratados Internacionales en la Carta Constitucional de 1998**

Dentro de la historia del Ecuador, en lo que respecta a la Carta Magna de 1998, la norma suprema se crea en un ambiente de desorden constitucional, ya que veníamos enfrentando la destitución del presidente Abdalá Bucaram, luego de lo cual la vicepresidenta Rosalía Arteaga asumió el cargo, aunque sólo se mantuvo en el poder por algunas horas; es así que mediante acuerdos políticos internos, el Congreso designó como Presidente Interino a Fabián Alarcón Rivera durante los años 1997 hasta 1998.

Es así que se convoca a una nueva Asamblea Nacional Constituyente, la cual se reunió en Riobamba en el mes de Enero de 1998. A pesar de que en 1984, se había realizado una reforma a la Constitución de 1979, la misma que en el artículo 137 mencionaba una jerarquización de normas, poniendo como norma principal a la Constitucional, pero también otorgando la importancia a los Tratados Internacionales como norma subsiguiente, seguida de las demás normas internas del país.

Con la posesión presidencial realizada el 10 de Agosto de 1998, Jamil Mahuad, marcó el inicio de un nuevo ciclo de constitucionalidad, aunque lo que hizo fue prestar mayor énfasis a la negociación limítrofe con nuestro vecino Perú, firmando el Acuerdo del 26 de octubre de 1998, de esta manera reanudó las relaciones con éste país y retomó la integración de los países sudamericanos mediante los Tratados de Integración como es el de la Comunidad Andina de Naciones.

Lo que manifestaba la Constitución de 1998 en las relaciones internacionales, se encontraba estipulado en el Título VI, capítulo VI, que habla sobre los Tratados y

Convenios Internacionales, y sobretodo el artículo 163 el cual menciona lo siguiente:

*“Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía”<sup>20</sup>.*

De acuerdo a lo que estipula este artículo, podemos ver, que una vez que los Tratados Internacionales hayan sido aprobados por el Congreso Nacional, así como también haya obtenido un dictamen favorable por parte del Tribunal Constitucional, el cual diga que no tiene contradicción con la Constitución y se lo haya publicado en el Registro Oficial, tendrán mayor jerarquía que las normas internas del país, por lo tanto, no puede existir contradicción de esas normas con los tratados, y en caso de haberlos las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas tendrán que aplicar el tratado la cual es jerárquicamente superior.

También podemos acotar que este procedimiento que se realizaba, si bien, es un tanto complejo, lo único que hacía es ceder en cierta forma parte de la “soberanía” de nuestro país, a un organismo internacional, como es la CAN, pero teniendo en cuenta el beneficio común, además con la cooperación de los países miembros harán que el poder que tiene cada Estado no se vea interferido con el desempeño de la Comunidad Internacional.

Es así que, la importancia que se les daba a los Tratados Internacionales de acuerdo con esta Constitución es la más acertada, la que se la aplica en la

---

<sup>20</sup> CONSTITUCION POLÍTICA DEL ECUADOR 1998

mayoría de países y que está de acuerdo con lo que Kelsen estipulada en la supremacía de normas, de acuerdo a la estructura vertical, antes mencionada.

En lo que respecta a la misma Constitución, se podría decir también que los Tratados Internacionales no son la norma suprema en el ordenamiento jurídico, siempre van ocupar el segundo lugar, es decir, estos siempre van a estar por debajo de la Constitución pero por encima de las leyes orgánicas, ordinarias, resoluciones, ordenanzas, entre otras.

En el Título XIII, capítulo I de la Constitución de 1998, nos habla sobre la Supremacía de la Constitución, en el artículo 272 nos dice:

*“La Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal. Las disposiciones de leyes orgánicas y ordinarias, decretos–leyes, decretos, estatutos, ordenanzas, reglamentos, resoluciones y otros actos de los poderes públicos, deberán mantener conformidad con sus disposiciones y no tendrán valor si, de algún modo, estuvieren en contradicción con ella o alteraren sus prescripciones.*

*Si hubiere conflicto entre normas de distinta jerarquía, las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas lo resolverán, mediante la aplicación de la norma jerárquicamente superior”.*<sup>21</sup>

Por lo tanto, para que un Tratado haya sido aceptado, quiere decir que no se encuentra contradiciendo la norma suprema, pero que las demás normas que nos señala este artículo si podrían estarlo por lo que son éstas las que tendrán que ser

---

<sup>21</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ECUADOR 1998.

reformadas, más no los instrumentos internacionales ya que sería una inconsistencia legal la que se presentaría y en ese caso sí existiría una inconstitucionalidad.

En conclusión lo que podríamos decir, es que, la Constitución de 1998, con respecto a los Tratados Internacionales era la norma suprema garantizadora, y la base de todo nuestro sistema jurídico, era la que nos daba los lineamientos necesarios para que las normas de menor jerarquía guarden un orden lógico y que éstas no se contradigan entre sí, avalando que se vayan cumpliendo de acuerdo con la ley, es decir, que los Tratados e Instrumentos Internacionales estén por encima de las demás leyes internas del país.

### **II.III Concepción de los Tratados Internacionales en la Constitución vigente**

La Constitución del 2008, creada como una propuesta hecha en época de campaña electoral por el Ec. Rafael Correa, quien asumió la presidencia de nuestro país en el año 2006. Éste presentó el proyecto de ley al H. Congreso Nacional, mismo que meses más tarde se sometió a una consulta popular, la cual fue ratificada el 15 de abril del 2007.

Este cuerpo legal fue elaborado por 130 asambleístas, los mismos que fueron elegidos por votación popular mediante un referéndum. El 30 de noviembre del 2007 se instaló la Asamblea Nacional Constituyente en la ciudad de Montecristi – Manabí. Es así que el 24 de julio del 2008, la Asamblea Nacional Constituyente, termina su redacción la misma que fue aprobada por 94 de los 130 asambleístas, la cual tenía que ser sometida a una consulta popular para que sea el pueblo ecuatoriano sea el que la apruebe o la rechace.

Dentro de la propuesta de la nueva Constitución, estaba el reforzar las atribuciones que tendrían el gobierno central y la función ejecutiva llegando a ser un estado más proteccionista, asistencialista y con mayor integración latinoamericana.

Esta es la Constitución que tenemos actualmente, una Constitución aprobada en el referéndum y que entró en vigencia a partir de su publicación en el Registro oficial N° 449 del 20 de octubre del 2008, una Constitución que cambió mucho los lineamientos que se venían sosteniendo en nuestro país, y que si bien realizó

cambios no son los suficientes como para arreglar la situación en la que nos encontramos.

Una de las partes que causó mayor impacto es el cambio del modelo jurídico de ESTADO SOCIAL DE DERECHO Y ECONOMÍA SOCIAL DE MERCADO contemplado en la constitución de 1998, a un ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHOS Y GARANTIAS, el mismo que tratando de seguir la ideología del socialismo del siglo XXI, que si bien para muchos no significa un gran cambio, tiene puntos específicos en los cuales sí difiere con la anterior carta suprema.

Hay que dejar claro en el Estado Social de Derecho se caracteriza principalmente por la asignación de funciones con el fin de defender y garantizar la democracia, además que la soberanía popular esta materializada en la participación activa del pueblo convirtiéndose la democracia en un mecanismo en el cual no solo es importante la designación de gobernantes, propugnando la igualdad y justicia social.

Además que como menciona Diego Valadés, en su obra *“El Estado social de Derecho”* nos dice que:

*“En el Estado Social de Derecho debe intervenir siempre que la economía de mercado haga peligrar las condiciones mismas del mercado libre o de causar daños significativos a la economía nacional o al medio ambiente. Es por esto que la economía social de mercado debe imperar, para que la balanza nacional económica no se vea afectada, además que al estar presente en la norma suprema esta intervención se torna imprescindible*

*haciendo que la economía permanezca estable o por lo menos no con mayores afecciones.*<sup>22</sup>

Por lo tanto, si hablamos de un Estado Social de Derecho estamos hablando de cinco aspectos fundamentales los cuales tienen que estar con sujeción a la actividad estatal y a la norma garantizadora de ésta, las cuales nos señala Diego Valadés:

*“1. La separación de funciones de los órganos de poder; 2. El ejercicio de la autoridad sobre las personas conforme a disposiciones conocidas y no retroactivas; 3. El Respeto de los derechos y libertades individuales; 4. La reivindicación y tutela de los grupos sociales económicamente débiles y; 5. El desarrollo del pluralismo como instrumento de la sociedad para expandir sus prerrogativas y controlar los órganos del poder.”*<sup>23</sup>

La Carta Magna si bien nos habla sobre las relaciones internacionales lo hace de una forma superficial, ya que no se centra en la importancia de los tratados internacionales, sino netamente en las partes que al mandatario de turno le conviene, ya que es él, el que vela por los intereses del pueblo ecuatoriano; como lo manifiesta el artículo 416 nos dice lo siguiente:

---

<sup>22</sup> VALADES, Diego. “El Estado social de Derecho” (En línea) 08/septiembre/2009 <http://www.bibliojuridica.org/libros/2/994/7.pdf> (Consulta: 08/septiembre/2009)

<sup>23</sup> VALADES, Diego. “El Estado social de Derecho” (En línea) 08/septiembre/2009 <http://www.bibliojuridica.org/libros/2/994/7.pdf> (Consulta: 08/septiembre/2009)

*“Las relaciones de la República del Ecuador con la comunidad internacional responderá a los intereses del pueblo ecuatoriano, al que le rendirán cuenta sus responsables y ejecutores (...)”<sup>24</sup>*

Por lo tanto, las relaciones que mantiene el Ecuador responderá a los intereses del pueblo ecuatoriano, el cual debe cumplirse a cabalidad ya que es para beneficios de todos, pero no siempre los representantes los realizan de esta forma, no siempre existe estudio previo para ver si esto beneficia o no al país y de esta manera se ratifican.

Además que, la manera de la ratificación de los Tratados Internacionales ha cambiado con relación a la Constitución de 1998, en donde el que ratificaba era el Congreso, por lo contrario en esta nueva norma quien tiene la facultad de ratificación es el Presidente o la Presidenta como lo indica el artículo 418 que nos dice:

*“A la Presidenta o Presidente de la República le corresponde suscribir o ratificar los tratados y otros instrumentos internacionales (...)”<sup>25</sup>.*

Es por esto que, con la nueva norma suprema lo que se hace es otorgarle al primer mandatario mayores poderes, además que queda a discrecionalidad de él o ella el otorgar la ratificación o no de los Tratados, monopolizando de esta manera los poderes y atribuciones en una sola persona que en este caso es el presidente o la presidenta.

---

<sup>24</sup> CONSTITUCION POLÍTICA DEL ECUADOR. 2008. Artículo 416

<sup>25</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ECUADOR. 2008. Artículo 418

La función principal de un Tratado Internacional, por otro lado, no es la de ceder jurisdicción o parte de la soberanía que se tiene al ser un estado independiente, pero de ser el caso el beneficio que se obtenga, no solo sea para un estado, sino de todos los estados que van a ser parte de dicho instrumento, esa cesión de la que hablamos se torna necesaria por el bien común que se desea conseguir sin perder su independencia y su autonomía.

Es así que la nueva Constitución tiene un carácter más político y no muy aplicable a la realidad en la que estamos viviendo, ya que de acuerdo a lo que nos menciona esta norma, de vuelve contradictorio a lo que es la esencia de un instrumento internacional, ya que en el artículo 422, inciso primero dice lo siguiente:

*“No se podrá celebrar tratados o instrumentos internacionales en los que el Estado ecuatoriano ceda jurisdicción soberana a instancias de arbitraje internacional, en controversias contractuales o de índole comercial, entre el Estado y personas naturales o jurídicas privadas”<sup>26</sup>.*

Aquí existe un gran vacío y una gran incongruencia con lo que respecta a las relaciones internacionales de nuestro país con otros Estados, ya que los arbitrajes son una forma voluntaria de solución de conflictos y por someterse a estos tipos de solución de controversias no se cede jurisdicción ni soberanía.

La contradicción que se da, en la misma norma en el artículo 416 numeral segundo en el cual se menciona que uno de los principios que defiende la Carta Magna es que:

---

<sup>26</sup> CONSTITUCION POLÍTICA DEL ECUADOR. 2008. Artículo 422

*“Propugna la solución pacífica de las controversias y los conflictos internacionales, y rechaza la amenaza o el uso de la fuerza para resolverlos”.<sup>27</sup>*

Por lo tanto, ante esta vacío hace que esta norma no se sepa específicamente cual de los dos artículos ponerlos en práctica.

No todas las personas estaban calificadas para decidir si esto era viable o no, pero que de todas formas fue aprobado por la mayoría de la población, haciendo que la estabilidad internacional se vea debilitada y hasta cierta forma confusa ante los organismos internacionales así como también ante los demás países con los que tenemos acuerdos internacionales en los múltiples campos.

Tanto es así, que si una norma como es la Constitución con la jerarquía que representa además que con el poder que ésta posee hace que las normas internas que ya teníamos con anterioridad se encuentren en un serio conflicto, además que está haciendo que los lazos tanto comerciales, de cooperación, entre otros se vean tambalear y que nuestra credibilidad como Estado se vea cada vez con menos fuerza ante la Comunidad Internacional.

---

<sup>27</sup> CONSTITUCION POLÍTICA DEL ECUADOR. 2008. Artículo 416

## II.IV Aplicación de Tratados Internacionales en el Ecuador en la Constitución de 1998 y en la Constitución de 2009

*“Los Tratados Internacionales son fundamentales porque a falta de legislador universal, son éstos los instrumentos fuentes de la legislación internacional”.*<sup>28</sup>

Dentro del Derecho Internacional Público, se encuentra con mayor precisión lo referente a los Tratados Internacionales pero de manera especial el Derecho de los Tratados, por lo tanto, éste entra dentro de la normativa interna de un Estado.

El concepto más aceptado de lo que son los Tratados Internacionales es el que dice que un tratado internacional es el acuerdo formalmente pactado entre dos o más Estados y que tiene la creación, modificación, o extinción de los derechos y obligaciones recíprocas.

Al ser el Ecuador un país que ha ratificado la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, documento suscrito en mayo de 1969, éste tiene que atenerse a lo que en él se estipula, por eso el artículo 2, literal a) de este acuerdo señala lo siguiente:

*“se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;...”*

---

<sup>28</sup> TERÁN CEVALLOS, Mauro. “Derecho Internacional Público Contemporáneo”. Universidad Técnica Particular de Loja. Loja – Ecuador. 1996. Página 133.

Un Tratado Internacional es la forma típica y más usada para la cooperación entre los Estados, ésta entra a formar parte de la legislación interna en un Estado, además que son la fuente principal del Derecho Internacional por lo que con más razón forma parte de un Estado.

El Ecuador, como país miembro de las Naciones Unidas, además como país que ratificó y sin ninguna reserva la Convención de Viena, tiene el deber y la obligación de que los Tratados Internacionales se cumplan de acuerdo con un principio universal del *Pacta Sunt Servada*; principio estipulado dentro del preámbulo de la Carta de las Naciones Unidas, ya que sin este axioma no sería posible un intercambio entre los pueblos, además que no existiría el Derecho Internacional,.

La responsabilidad que tiene nuestro país así como todos los países miembros de las Naciones Unidas, y no solo con estos sino con todos los países con los que mantiene un tratado, acuerdo, pacto, etc., se ve reflejada en el cumplimiento responsable y de buena fe los éstos.

Es así que el profesor chileno Ernesto Barros Jarpa define al Derecho Internacional diciendo:

*“el derecho internacional público, es el conjunto de principios y reglas consuetudinarias y convencionales que determinan los derechos y deberes recíprocos de los Estados y las demás personas internacionales en su vida de relación, entre todos ellos y la comunidad internacional, para el mantenimiento del orden y la promoción del bien común”.*<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> BARROS JARPA, Ernesto. “Derecho Internacional Público”. Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile – Chile. 1945.

De acuerdo con la definición, podemos decir que si bien los Tratados Internacionales son parte importante dentro del ordenamiento de un país, este también está regulado por un derecho anterior que es el Derecho Internacional Público, diferenciándose del Derecho Internacional Privado, el cual sigue un conjunto de reglas y principios, y al ser esta una disciplina jurídica lógica, armónica y sistemática, este no se puede alejar de los principios básicos del derecho.

El artículo 24 de la Convención de Viena, nos habla sobre la vigencia de los Tratados Internacionales, los mismos que no entraran en vigencia, de la manera y la fecha en que en él consten o de acuerdo a la manifestación expresa que hagan las partes.

Por lo tanto, los Tratados que mantiene el Ecuador con los distintos Estados, o con los diferentes Organismos Internacionales, entran en vigencia de acuerdo como se lo haya estipulado en el documento, lo cual puede ser de distintas maneras como son: al momento de la suscripción del Tratado; desde la fecha que se estipule; o al producirse la ratificación o canje de ratificación.

En lo que respecta al Acuerdo de Cartagena, a pesar de que este entró en vigencia con la ratificación por parte de todos los países miembros, la aplicación de éste, en algunos casos no ha sido generalizada.

Cuando se presente una contradicción entre un Tratado Internacional y una Ley Interna de nuestro país, se debe acudir a la autoridad competente, en este caso un juez, para que este haga prevalecer el instrumento internacional de acuerdo a lo que la Constitución expresa para luego acudir a la entidad que no hizo prevalecer esta norma internacional y poder ponerla en práctica.

En nuestro país esto es difícil, ya que al no existir mayor estudio de todos los Tratados Internacionales, no siempre el juez está de acuerdo con la aplicación del tratado sobre la ley interna, haciendo que los Tratados no tengan la aplicación y cumplan con el objetivo para el cual han sido creados volviéndolos vagos, además hace que el Ecuador no tenga un sistema jurídico garantizado, en el que se pueda aplicar las normas internacionales, incumpliendo de ésta manera todo lo estipulado internacionalmente.

La Constitución de 1998, nos hablaba sobre la jerarquía de las normas que se debía aplicar en caso de que exista conflicto entre una Ley interna y un Tratado Internacional. Así, el artículo 163 nos dice lo siguiente:

*“Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía”<sup>30</sup>*

Por lo tanto, las leyes internas, sean estas orgánicas u ordinarias o de una jerarquía menor, nunca podrán contradecir a los Tratados Internacionales y mucho menos a la norma Suprema.

La Constitución de 2008 que mantenemos vigente en nuestros días, en cambio, lo que manifiesta en el artículo 417 es lo siguiente:

*“Los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución. En el caso de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos se aplicarán los*

---

<sup>30</sup> CONSTITUCION POLITICA DEL ECUADOR DE 1998. Artículo 163

*principios pro ser humano, de no restricción de derechos, de aplicabilidad directa y de cláusula abierta establecidos en la Constitución*<sup>31</sup>.

Si bien, en este artículo, nos habla sobre los Tratados Internacionales, lo hace de forma superficial, además que señala que son éstos los que se deben sujetar a la Constitución, haciendo que estos pierdan en cierta parte su esencia, ya que muchos de los Tratados fueron ratificados con anterioridad de la entrada en vigencia de esta norma y no por eso pierden su valor jurídico, y el modificarlos, es una tarea bastante difícil y hace que la integración entre países se vea debilitada.

---

<sup>31</sup> CONSTITUCION POLITICA DEL ECUADOR DEL 2008. Artículo 417

## CAPITULO III

### **Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones, sobre la devolución del Impuesto al Valor Agregado y su aplicación en nuestro país**

Las Decisiones y Declaraciones que dicta la Comunidad Andina de Naciones, por medio del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, órgano de la dirección política del bloque subregional, son de vital importancia para los países miembros del bloque económico, ya que emanan de un órgano superior, además que estos documentos son de carácter vinculante, de acuerdo a lo establecido en el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia el Acuerdo de Cartagena.

La Decisión 599<sup>32</sup>, sobre la ARMONIZACION DE LOS ASPECTOS SUSTANCIALES Y PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO, no solo trata lo referente a la devolución de lo pagado en exceso, o a lo pago indebidamente, sino también sobre los procesos referentes a este impuesto indirecto como es el Impuesto al Valor Agregado, IVA.

Como regla general, los impuestos no se exportan, por lo tanto éste principio tiene que ser aplicado dentro de nuestro sistema jurídico, caso que no siempre se lo puede realizar, sea por falta de preocupación del mismo contribuyente, o por falta de la entidad encargada de realizar estos desembolsos que en nuestro país es el Servicio de Rentas Internas.

---

<sup>32</sup> [www.comunidadandina.com](http://www.comunidadandina.com), Decisión 599

Dentro de la normativa interna de nuestro país, se señala que el Impuesto al Valor Agregado, IVA, cuando este haya sido causado en la realización de actividades destinadas a la exportación este deberá ser reintegrado al contribuyente, es así que el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno nos dice:

*“Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación 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”<sup>33</sup>.*

La normativa interna existe, además de la norma internacional, por lo que ésta restitución a más de ser un derecho, es una obligación del órgano regulador que nos señala que estos valores deberán ser reintegrados, al igual que se lo señala dentro de la Decisión 599.

La armonización que se espera alcanzar con la aplicación de esta Decisión, en nuestro país, como en todos los países de la comunidad se puntualiza no sólo en las razones de orden legal, sino que también en las razones económicas que la justifiquen, es decir el compromiso comunitario que adquirieron al ser parte de este bloque económico, la prevalencia del Derecho Comunitario, y los beneficios que se pueden adquirir mediante las Decisiones y Declaraciones que se dicten dentro del organismo.

---

<sup>33</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Ediciones Legales 2008. Artículo 72.

### **III.I. Análisis de la Decisión 599, en cuanto a devolución del Impuesto al Valor Agregado**

La Decisión 599, de la Comunidad Andina de Naciones denominada también como CAN, sobre la Armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo Valor Agregado, tenemos que tomar en cuenta, que ésta Decisión, es sobre un impuesto indirecto, mismo que está presente dentro de todos los países del bloque.

Si bien, los porcentajes del Impuesto al Valor Agregado son diferentes en los distintos países que conforman la CAN, ya que están dados de acuerdo a los intereses y necesidades de cada uno de los países, es un impuesto creado para la recaudación de recursos los cuales van a ayudar al Presupuesto General cada uno de los Estados.

La Decisión 599, fue dictada, considerando que, para los países que conforman la Comunidad Andina de Naciones, la armonización de las políticas tributarias no solo garantizaría las condiciones necesarias para que la competencia entre los países miembros fuera equitativa, tratando de esta manera evitar una serie de obstáculos, deteniendo y limitando el proceso de las corrientes de comercio intracomunitario.

Además, con ésta Decisión, los países andinos pueden ofrecer una mayor seguridad, no solo en el campo económico, sino también en el campo jurídico; ayudando a que los gobiernos logren estabilidad para los regímenes tributarios

nacionales, respetando también los Tratados Internacionales a los cuales se han ratificado.

El Impuesto al Valor Agregado, en los últimos tiempos se ha ido fortaleciendo en cada uno de los países, además que por tratarse de un impuesto indirecto, éste ayuda a la recaudación de más ingresos económicos en el ámbito de la economía interna.

La ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 52 nos habla sobre el objeto del Impuesto al Valor Agregado y nos dice:

*“Establécese el impuesto al valor agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley”.*<sup>34</sup>

Para que el IVA, pueda gravarse siempre deberá haberse generado una transferencia de dominio, además que éste se dará únicamente en el caso de los bienes muebles y de carácter corporal, así como también en los servicios prestados ya que la transferencia de los bienes inmuebles no son gravados con este impuesto.

A esta definición, hay que sumarle que el IVA, en nuestro país, es el impuesto de mayor recaudación, superior al Impuesto a la Renta, es decir, que se grava al consumo de los contribuyentes, y no afecta en forma directa a los ingresos que

---

<sup>34</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 52.

posea una persona sino que por el contrario recae sobre los costos de producción y venta de las empresas trasladándose a los consumidores a través de los precios.

Lo que se busca con la aplicación de esta Decisión, no es que se deduzcan los aspectos sustanciales y los procedimientos relacionados con este tipo de impuesto, sino que mediante la reducción gradual que se desea implementar, las políticas tributarias de cada uno de los países miembros sean más equitativas, ayudando de esta manera a la libre competencia que debe existir no solo por el hecho de ser un grupo de países con características similares, sino también porque forma parte de un bloque económico, que está para salvaguardar los intereses de todos sin favoritismos y sin preferencias individuales.

El poder contar con una norma internacional además de la normativa interna, hace que éstas se complementen, teniendo en cuenta lo que se ha discutido dentro del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, las Decisiones que son expedidas por este órgano son de carácter vinculante por lo tanto esta decisión entra en vigencia noventa (90) días desde su promulgación según lo que nos indica el mismo documentos, además que contará con un seguimiento que deberá ser cada dos años, para la verificación del mismo.

Esto hace que el proceso que se sigue en estos casos, se vea fortalecido ya que además de dictar normas comunitarias en beneficio de todos los miembros de la Comunidad Andina, éste organismo continuará con el seguimiento del cumplimiento o no de esta norma, es decir, no es suficiente con la creación de un documento vinculante, sino que este deberá ser respetado de acuerdo a lo que establece los Tratados Internacionales, sobre todo el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

Una de las fortalezas que posee este documento, es que en ella se dan los lineamientos básicos que se deben tomar en cuenta para que la recaudación de éste impuesto por parte del órgano regulador interno de cada país, es decir, se habla sobre el ámbito de aplicación que se deberá tener en cuenta para que los efectos que se quieren conseguir, sean acordes con el cumplimiento de los objetivos y compromisos de la Comunidad Andina.

Al no existir una tarifa única impuesta a todos los países, ya que las necesidades a las que se enfrentan cada uno, son muy distintas y nunca van a ser las mismas, empezando porque las condiciones de vida, el desarrollo que poseen, la capacidad impositiva, el crecimiento productivo, la población entre otras, difiere de sobre manera en cada uno de los países, haciendo que estos se graven porcentajes distintos en la imposición de este impuesto.

Por ejemplo la tasa de porcentaje de Ecuador del Impuesto al Valor Agregado es del 12% y del 0% dependiendo del bien o servicio que se preste; en Colombia la tasa es del 16%; en Bolivia del 13%, mientras que en Perú la tasa de IVA es del 19%; por lo tanto no se puede exigir se imponga una tasa referencial única para este tipo de tributo.

Algo importante, es el hecho de que, si bien, la Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones, es aplicable a los cuatro países miembros del bloque económico, está acorde y trata de no contradecirse con la normativa interna de cada uno de los países, por lo que siempre está mencionando disposiciones

transitorias otorgando un plazo prudencial para la entrada en vigencia de dicho instrumento.

El Artículo 15 de la Decisión, hace referencia a la Causación del impuesto, y nos dice lo siguiente:

*“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”.<sup>35</sup>*

En lo que respecta a esto, la Decisión nos señala cuales son los momentos en los que se generará este impuesto, lo cual no es contradictorio con la normativa interna de nuestro país, por lo que la Ley de Régimen Tributario Interna en el artículo 61 nos dice lo siguiente:

*“El 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 debe emitir obligatoriamente la respectiva 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 -IVA- 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>36</sup>*

Si bien, no es exacto el momento en el que este impuesto empieza a generarse, las dos normas nos hablan de hechos generadores similares y que la normativa internacional como la interna se encuentren respaldadas la una con la otra y no contradiciéndose evitando que se produzcan divergencias.

---

<sup>35</sup> Decisión 599, Comunidad Andina de Naciones, Artículo 15

<sup>36</sup> Ley de Régimen Tributario Interno. Ediciones Legales. Artículo 61.

Por lo tanto, el Impuesto al Valor Agregado está presente en todos los países de la Comunidad, éste se encuentra regulado por la normativa internacional como es la Decisión 599 y por la normativa interna de cada uno de los países miembros, haciendo de ésta, un documento con mucha más fuerza de aplicación.

Dentro de la misma Decisión existen también algunas de las oportunidades que se las puede señalar, en cuanto a lo que respecta al IVA, especialmente a lo relacionado con los créditos tributarios, y es que los contribuyentes puede acceder a éste siempre y cuando se hayan cumplido con todas las obligaciones tributarias correspondiente para este trámite.

Si bien, esto no es algo nuevo que se ha implementado en esta Decisión, ni tampoco es algo que no se encontraba regulado, el hecho de que exista una normativa internacional que la regula, de cierta manera lo que hace es dar mayor seguridad jurídica en la aplicación de esta normativa.

Por otro lado, lo que señala la norma internacional en cuanto a lo que es el derecho de crédito fiscal, en su artículo 27, nos dice quienes son los que se pueden ver beneficiados de estos derecho y en qué casos se aplica, así la normativa comunitaria expresa:

*“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”.<sup>37</sup>*

No se da un procedimiento específico de cómo se puede aplicar este derecho en el país de origen, pero, sí nos da reglas claras de cuando podemos aplicarlos, siempre y cuando hayamos cumplido con los requisitos sustanciales que nos menciona este instrumento.

No solo al hecho de que el crédito fiscal, es algo que está regulado por los Organismos Internacionales, sino también por los organismos internos, podemos darnos cuenta que las leyes ecuatorianas, sobre todo las que regulan estos aspectos, como lo es la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, está en concordancia con lo que dice el instrumento internacional, otorgando de esta manera al contribuyente, el cual no siempre puede ser una persona nacional, sino también un extranjero, una serie de disposiciones que van a respaldar jurídicamente sus planteamientos, además que le beneficiarán en su mayoría por haber cumplido con sus obligaciones tributarias.

Lo que menciona la Ley interna del Ecuador es mucho más amplia de lo que está expuesto en la Decisión analizada, y tenemos que tomar en cuenta que, este tipo de beneficios, no solo son para los sujetos pasivos, es decir los contribuyentes

---

<sup>37</sup> [www.comunidadandina.com](http://www.comunidadandina.com) . Decisión 599.

sino también para el sujeto activo o el Estado, ya que incentivando de esta manera, está logrando es una mejor cultura tributaria y una mejor recaudación de impuestos.

Lo que menciona ésta Decisión en cuanto a los procedimientos que se deben seguir son buenos, además que brindan beneficios notorios, aunque existen debilidades que salen a flote en la aplicación de ésta Decisión, afectando significativamente a la parte sustancial y procedimental de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Por ejemplo, en lo que respecta la facturación del IVA, es una parte procedimental que se tiene que tener presente siempre que se realice una actividad que sea gravada con este tipo de impuesto, ya que la normativa de nuestro país y la normativa de los demás países, nos proporciona ciertas características que deben ser tomadas en cuenta para la aplicación de estos documentos que son la prueba de que algo, sea un bien mueble o un servicio prestado, ha sido transferido a otra persona o institución y que por lo tanto ha sido gravado con este impuesto.

Es por esto que en el artículo 37 de la Decisión 599 nos habla de los requisitos mínimos que se deben tomar en cuenta para las facturas y estos son:

*“(... )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 (...)*.<sup>38</sup>

Mientras que lo que nos dice el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención en su artículo 18 sobre los requisitos de llenado para facturas son:

- “(...) 1. Apellidos y nombres, denominación o razón social del comprador;*
- 2. Número de registro único de contribuyentes del comprador, excepto en las operaciones de exportación;*
  - 3. Descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando la cantidad y unidad de medida, cuando proceda. Tratándose de bienes que están identificados mediante códigos, número de serie o número de motor, deberá consignarse obligatoriamente dicha información;*
  - 4. Precio unitario de los bienes o servicios;*
  - 5. Valor total de la transacción. En el caso de las ventas efectuadas por los productores nacionales de bienes gravados con el ICE, tal valor no incluirá ni el ICE ni el IVA;*
  - 6. Descuentos o bonificaciones;*
  - 7. En el caso de las ventas efectuadas por los productores nacionales de bienes gravados con el ICE, se consignará el impuesto a los consumos especiales por separado;*
  - 8. Impuesto al valor agregado; señalando la tarifa respectiva;*

---

<sup>38</sup> Decisión 599. Comunidad Andina de Naciones. Artículo 37.

9. *En el caso de los servicios prestados por hoteles bares y restaurantes, debidamente calificados, la propina establecida por el Decreto Supremo No 1269, publicado en el Registro Oficial No 295 del 25 de agosto de 1971. Dicha propina no será parte de la base imponible del IVA;*
10. *Importe total de la transacción;*
11. *Signo y denominación de la moneda en la cual se efectúa la transacción, únicamente en los casos en que se utilice una moneda diferente a la de curso legal en el país;*
12. *Fecha de emisión; y,*
13. *Número de las guías de remisión, cuando corresponda.*

*En los casos excepcionales en los cuales el emisor entregue facturas a consumidores finales por no contar con notas de venta, deberá consignar la leyenda "CONSUMIDOR FINAL" en lugar de los apellidos y nombres, denominación o razón social y del número de RUC o cédula del comprador. No obstante, si el valor de venta fuera superior a US\$ 200 (doscientos dólares) se deberá consignar el nombre del comprador y el número de RUC o cédula de identidad.*

*Cada factura debe ser totalizada y cerrada individualmente. En el caso de facturas emitidas por sistemas computarizados autorizados por el Servicio de Rentas Internas, que tuvieran más de una página deberá numerarse cada una de las páginas que comprende la factura, especificando en cada página el número de la misma y el total de páginas que conforman la factura".<sup>39</sup>*

Por lo que, las dos normas contemplan requisitos similares, no son los mismos y los contribuyentes podrían optar por no solicitar facturas en el caso de ser

---

<sup>39</sup> Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención. Artículo 18

personas naturales y que no mantengan un Registro Único de Contribuyentes (RUC), dentro del organismo estatal de recaudación de impuestos y de esta manera no se aplicaría la facturación debilitando totalmente la aplicación de la Decisión como de la normativa interna del país.

También podemos señalar como una debilidad, el que la Decisión 599 de la Comunidad Andina, solo da señalamientos básicos sobre aspectos importantes y que son de aplicación masiva en nuestro país sobre todo por las personas jurídicas y por las personas que prestan servicios, en el caso de las Retenciones en la Fuente, ya que el instrumento internacional lo único que nos dice es que los países miembros podrá establecer sistemas de retención de los impuestos de 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”.<sup>40</sup>*

A esto podemos agregar, que debilita el cumplimiento de esta Decisión no sólo por el hecho de que no nos proporciona un procedimiento específico para la aplicación de estas retenciones sino que únicamente nos dice ENTRE OTROS, pero no nos especifica cuáles son los casos en los que los países miembros podrán aplicar dicho enunciado.

---

<sup>40</sup> Decisión 599. Comunidad Andina de Naciones. Artículo 38

Ante ésta situación lo que se puede hacer es, aplicar la normativa internacional que está por encima de la normativa interna, y en este caso la primera sólo nos da señalamientos básicos. Es el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, el que tiene que darnos las guías específicas de cómo se debe aplicar éste, ya que se presta para malas interpretaciones sin aplicar la norma expresamente.

La Comunidad Andina de Naciones, fue creada para que todos los miembros se encuentren en igualdad de condiciones, pero como hemos podido ver a lo largo del tiempo, y desde la creación de este organismo, es que los países no han tenido una evolución similar, es más, dentro de los países con menos desarrollo y progreso dentro de la comunidad, se encuentra Ecuador.

Nuestro país tiene muchas características comunes con los demás integrantes, las cuales no las hemos aprovechado de la misma forma que otros, como son Perú y Colombia, por lo que nos hemos visto desplazados sobre todo en el ámbito económico y sólo nos hemos encontrado mejores en desenvolvimiento aunque no en mayores porcentajes con nuestro homólogo Bolivia.

Esto significa una gran amenaza dentro de la Comunidad, haciendo casi imposible que se pueda aplicar ciertas partes de esta Decisión como son la del artículo 19 que nos dice lo siguiente:

*“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<sup>41</sup>.*

Por lo tanto, no se da un porcentaje específico de cuanto debería ser la tasa a imponerse, y tomando en cuenta que los porcentajes de imposición de impuesto si se encuentran dentro de los parámetros dados por este documento, no se puede exigir que se imponga una tasa general, aplicable a todos, por lo que, esto lo que hace es generar una divergencia entre lo que es el desarrollo interno de cada uno de los miembros, causando un gran conflicto interno en los países que no se encuentran en capacidad de pagar este tributo, generando de esta manera que los consumos de productos disminuyan significativamente y los ingresos que posea el órgano estatal por el cobro de este impuesto también se vea afectado.

Una gran amenaza generada por la aplicación de este instrumento, es la negativa que puede crearse por parte de los organismos internos de cada una de las partes que conforman las instituciones jurisdiccionales internas de los países, es decir, que en caso de que existan conflictos de ley o que no se aplique esta decisión que tiene carácter vinculante, los jueces internos no quieran hacerla respetar sea por desconocimiento de las normas o por un simple “capricho” de estos, ya que el derecho internacional en ciertos países no es tomado en cuenta, haciendo que estos sean irrespetados y hasta ignorados.

Lo interesante y lo beneficioso que tiene esta Decisión, es que sin duda se han planteado reglas básicas para normar y de una u otra manera equiparar las

---

<sup>41</sup> Decisión 599. Comunidad Andina de Naciones. Artículo 19

normas que se tienen que tomar en todos los países que forman parte de esta entidad, si bien la imposición de aranceles no se puede exigir que sean iguales en todos los países por factores que ya los mencionamos anteriormente, si se pueden establecer lineamientos básicos que van ayudar a que todos impongan normas similares que vayan en beneficio sobre todo de los países vecinos que conforman la CAN.

Por lo tanto, los aspectos sustanciales y procedimentales, se enfocan más a reglamentos de forma que se deben tener en cuenta en el momento de la imposición arancelaria interna, pero que, sin duda el buen manejo de ésta beneficiará a todos los que la apliquen sin importar el país de origen, ya que señala que no solo pueden ser sujetos pasivos de la imposición tributaria los nacionales sino también los extranjeros, siempre y cuando cumplan con los requisitos que la Decisión y las normas internas lo permitan.

Como toda norma, para que se cumpla a cabalidad, lo que se debe hacer es respetarla y hacer que las personas encargadas de esto, es decir en este caso, las instituciones estatales, las cumplan, ya que por lo que hemos analizado en su mayoría podríamos decir que no se encuentra en oposición de la normativa interna sino que éstas se complementan, haciendo que la aplicación tenga mayores resultados, pero en caso de que esto ocurriera de forma opuesta, tenemos que aclarar que existen las vías necesarias y los organismos suficientes para que se cumplan a cabalidad.

La aplicación de esta Decisión, no solo otorga fuerza a las legislaciones internas de los países miembros del bloque, sino que también hace que los principios tributarios así como los aspectos fundamentales en materia tributaria, se vean reflejados en todo el sistema jurídico interno.

Los cuatro países que siguen perteneciendo a la Comunidad Andina de Naciones, CAN, son miembros de este organismo desde su creación en 1969, plasmado en el Acuerdo de Cartagena del mismo año en el artículo 4, mismo que fue modificado el 28 de mayo de 1996 denominado como Protocolo de Cochabamba y nos dice:

*“(...) los países miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina” y “se comprometen, así mismo, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación<sup>42</sup>”.*

Por lo tanto, la armonización de ésta Decisión, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, como al Impuesto a la Renta que han sido dictadas por el Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores, lo que buscan es el fortalecimiento del comercio andino, ya que la oposición a éste, lo que haría es crear un obstáculo al desarrollo y avance del mismo.

---

<sup>42</sup> Protocolo de Cochabamba. Artículo 4. 28 de mayo de 1996

### **III.II. Derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado en las exportaciones**

Las exportaciones dentro de un país, constituyen la principal fuente de comercialización. Cuando éstas se realizan de forma individual como país, los resultados que se obtienen no llegan a ser tan útiles como lo son en el caso de que se realicen con el apoyo de un bloque de países que brindan el respaldo y apoyo a éstas actividades de comercio.

Uno de los objetivos para los cuales fue creada la Comunidad Andina de Naciones, fue el incremento de las exportaciones y el intercambio comercial, tanto así, que las exportaciones andinas han ido adquiriendo mayor fuerza con el pasar de los años, por ejemplo, en 1990 las exportaciones andinas fueron equivalentes a las de Brasil, y más del doble de las de Argentinas, como nos lo señala Luis Luna Osorio en su obra *Competir en el mundo y exportar*, mientras que en 1992, las exportaciones del Grupo Andino sumaron más de 29.339'000.000 USD<sup>43</sup>

Para las exportaciones ecuatorianas, existen tres áreas económicas muy importantes, a las cuales deberían ir enfocados nuestros productos, como son: la Zona de Libre Comercio de Norteamérica, la Unión Europea y la Comunidad Andina de Naciones, de las cuales, el Ecuador sólo es miembro de la CAN, por medio del Acuerdo de Cartagena suscrito en 1969.

---

<sup>43</sup> LUNA OSORIO, Luis. "COMPETIR EN EL MUNDO Y EXPORTAR". Colección ITSA N°1. Primera Edición. Quito, Ecuador. 1995. Página 31

Las ventajas que se obtiene de formar parte de la CAN son abundantes, no sólo en cuanto a la normativa que se obtiene de este bloque subregional, sino también a nivel de comercialización de nuestros productos dentro y fuera de este organismo.

Un principio de derecho que se debe aplicar cuando se produzcan este tipo de actividades de comercio es: "LOS IMPUESTOS NO SE EXPORTAN", en base a esto debemos tener en cuenta que si bien las mercaderías originarias de un país y que salen a cualquier otro, tiene que cumplir con ciertos pagos de tributos, los mismos que podrán ser devueltos por el órganos captador de impuestos al terminar el proceso de la exportación.

Según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el artículo 61 nos dice:

*"El IVA se causa en el momento en que se realiza el acto o se celebra el contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente la respectiva factura, nota o boleta de venta"*<sup>44</sup>

El Impuesto al Valor Agregado IVA, cuando se trata de bienes o de servicios que están destinados a la exportación, son gravados con una tarifa 0%, por lo tanto estos valor no deberían ser cancelados cuando se trate de éstas actividades, lo curioso es que, éstos valores si son cobrados, acogiéndose a la norma de que después serán restituidos por el derecho al pago de los saldos a favor, sea por haber sido cancelado indebidamente o pagado en exceso.

---

<sup>44</sup> LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. Artículo 61

Según el artículo 32 de la Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones, con respecto al Derecho a la devolución para las exportaciones nos dice:

*“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”.*<sup>45</sup>

Este artículo, nos dice que, los valores que se han cancelado por las exportaciones podrán ser recuperados de acuerdo con la legislación interna de cada país miembro.

En el Ecuador, la norma que nos habla sobre la devolución es la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno la cual en su artículo 57, en el cual nos habla sobre el crédito tributario al que pueden acceder las personas por las exportaciones de bienes y nos dice:

---

<sup>45</sup> Comunidad Andina de Naciones. Decisión 599 “Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado”.

*“Las personas naturales y sociedades exportadoras que hayan pagado y retenido el IVA en la adquisición de bienes que exporten, tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la exportación, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación.*

*Este derecho puede trasladarse únicamente a los proveedores directos de los exportadores.*

*También tienen derecho al 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 y la transferencia al exportador de los bienes producidos por estos contribuyentes que no hayan sido objeto de nacionalización, están gravados con tarifa cero.*

*La actividad petrolera se regirá por sus leyes específicas”.*<sup>46</sup>

Por lo tanto, con esta norma interna, queda comprobado que si existe la legislación necesaria para que el derecho a la devolución de los saldos a favor les sea restituido a favor de los exportadores.

---

<sup>46</sup> Ley de Régimen Tributario Interno.

Al existir todas las medidas necesarias para que esto se haga realidad, las entidades internas de nuestro país, específicamente, la entidad encargada de esto que es el Servicio de Rentas Internas (SRI), no tenga ningún reparo en hacerlo inmediatamente, sin fijarse en otros aspectos que no guardan relación con lo que se solicita y buscando hasta lo más mínimo para que estas devoluciones no lleguen al fin que se espera.

Además, dentro del sistema tributario de nuestro país, se menciona sobre lo que se ha pagado en exceso o indebidamente y es el Código Orgánico Tributario el que nos menciona eso y nos dice:

*“Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo”<sup>47</sup>*

Antes de llegar a las instancias judiciales para que estos valores sean restituidos a los contribuyentes, como es el caso del Tribunal Andino de Justicia, a nivel regional, y el caso del Tribunal Distrital de lo Fiscal, a nivel nacional, lo que se deberá hacer es presentar una solicitud al SRI, a la que se le debe adjuntar además la siguiente información:

- Identificación del solicitante
- Dirección
- Identificación del proveedor

---

<sup>47</sup> Código Tributario. Artículo 51. Ediciones Legales.

- Dirección del proveedor
- Número y fecha de la factura
- Número de la orden de embarque o régimen 15
- Denominación del bien o servicio exportado
- Cantidad, costo unitario y valor total
- IVA pagado
- Número y fecha de la declaración por retenciones del IVA
- Valor retenido y pagado
- Institución financiera en la que se efectuó la declaración y pago de las retenciones del IVA
- Identificación del representante legal del contribuyente y responsable de la solicitud. Además, el número y fecha de importación, unidad y medida de los bienes, precio unitario y valor total de la exportación.

Después de haber presentado todos estos documentos el Servicio de Rentas Internas, deberá proceder inmediatamente a la revisión de estos documentos y aceptar o denegar la solicitud, según lo que manda las normas internas de nuestro país así como también según la Decisión 599 de la CAN.

El tiempo estimado para la devolución de los valores, según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no puede superar los noventa días (90), la forma en la que los valores se restituyen depende mucho de la entidad recaudadora, así el artículo 72 de la misma ley dice que se podrá efectuar a través de la emisión respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago; mientras que en la Decisión 599 en el artículo 36 nos dice que los saldos a favor de los impuestos 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.

Si bien, estas normas no son iguales, lo que buscan en el fondo es que los valores lleguen al acreedor o al exportador, ya que es un derecho que el contribuyente no puede dejar a un lado, a pesar de que la supremacía de la norma comunitaria es importante y sobretodo en la armonización originada en esta Decisión, por lo tanto es necesario considerar que esta supremacía además de la doctrina ésta fundamentada en la jurisprudencia tanto en la Comunidad Andina de Naciones, como en la Unión Europea.

Uno de los beneficios que se ha obtenido con la armonización, está destinado sobre todo al sector exportador, por la devolución que ya se ha mencionado anteriormente, además que al haber generalizado el IVA, por lo tanto los valores a pagar por las exportaciones que se quieran realizar serán menores al ser estos bienes gravados con porcentaje 0%, y no con los valores internos que tenían cada país andino, beneficiándose de esta manera la Administración Tributaria, ya que se podrá obtener un mayor control sobre la evasión y un mayor eficiencia en el recaudo.

La devolución del IVA no solo se ve plasmado en las leyes nacionales e internacionales que regulan esto, sino que además este derecho se encuentra establecido en las sentencias e interpretaciones prejudiciales que realiza el Tribunal Andino de Justicia, cuando las normas no han sido aplicadas correctamente o en caso de las cortes y tribunales nacionales no tengan los fundamentos suficientes para poder resolver un caso específico, solicitando de

esta manera que sea el organismo comunitario el que se encargue esclarecer estos temas.

El Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones, se ha pronunciado sobre estos temas, sobre todo en lo referente a las Interpretaciones Prejudiciales, referentes a las dudas que tengan los países miembros sobre la normativa andina.

El Tratado de Creación del Tribunal de Justicia en su artículo 33<sup>48</sup> reconoce el derecho que tienen los jueces nacionales en caso de que tengan alguna duda o no sepan cómo actuar respecto a la normativa andina, podrán solicitar al Tribunal Andino de Justicia, una interpretación prejudicial, en la cual se deberá precisar el alcance.

Esta vía prejudicial con el que se cuenta dentro del bloque andino, lo que hace es garantizar y asegurar la aplicación uniforme y equitativa de la normativa en todo el territorio de los países miembros.

---

<sup>48</sup> Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Artículo 33. -“Los Jueces nacionales que conozcan de un proceso en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, podrán solicitar, directamente, la interpretación del Tribunal acerca de dichas normas, siempre que la sentencia sea susceptible de recursos en derecho interno. Si llegare la oportunidad de dictar sentencia sin que hubiere recibido la interpretación del Tribunal, el juez deberá decidir el proceso.

En todos los procesos en los que la sentencia no fuere susceptible de recursos en derecho interno, el juez suspenderá el procedimiento y solicitará directamente de oficio o a petición de parte la interpretación del Tribunal”.

Respecto a la devolución del impuesto al Valor Agregado, el Ecuador, ha realizado múltiples interpretaciones prejudiciales al Tribunal Andino, con el fin de que la norma supranacional se cumpla en los distintos casos que se han presentado en el país.

Éstas interpretaciones que se han solicitado, muchas veces se han basado en otras Decisiones no precisamente en la Decisión 599, ya que han sido solicitadas en un período anterior en la cual la Decisión analizada todavía no entraba en vigencia, pero que, sin embargo, existen otras normas andinas que tienen el mismo valor jurídico y por lo tanto tienen mayor supremacía que nuestra normativa interna, además que tratan sobre temas similares a los estipulados en la Decisión antes mencionada.

Luis Carlos SÁCHICA, en su obra *Introducción al Derecho Comunitario Andino*, también se manifiesta de acuerdo a las consultas prejudiciales y nos dice que:

*“la interpretación del Tribunal no es un simple dictamen, un mero concepto, puesto que el artículo 31 le da fuerza obligatoria al decir que: “El juez... deberá adoptar la interpretación del Tribunal”. No es por tanto, una directiva sino algo más; es un pronunciamiento definitorio del derecho andino hecho con autoridad por la jurisdicción andina. De modo que no solo es forzosa la consulta son también sus resultados”<sup>49</sup>*

---

<sup>49</sup> SÁCHICA, Luis Carlos. “INTRODUCCION AL DERECHO COMUNITARIO ANDINO”. Colección de Estudios del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Quito – Ecuador. 1985. Página 151.

Así es el caso de la Interpretación Prejudicial<sup>50</sup>, solicitada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal N°1, de la ciudad de Quito, en la cual se pide la devolución del Impuesto al Valor Agregado, IVA, mediante proceso interno N°25917-B.

La parte demandante es la empresa I.A.E. INDUSTRIA AGRÍCOLA EXPORTADORA, INAEXPO C.A. mientras que la parte demandada es el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, Quito, República del Ecuador. El acto que se demanda es la Resolución Administrativa N° 11701 2008RDEV0042 18, de 15 de abril de 2008, expedida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, en la cual que niega parcialmente la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado por I.A.E. INDUSTRIA AGRÍCOLA EXPORTADORA INAEXPO C.A. en la adquisición local de bienes y servicios empleados en la fabricación de bienes destinados a la exportación.

Por lo tanto, existe la norma andina, no solo la Decisión 599, sino que en este caso concreto también se toma en cuenta la Decisión 388 que nos hablan sobre la "Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes" podemos decir que estas dos normas no se contradicen sino que por el contrario se complementan.

En este caso, se realizó la solicitud al ente regulador para la devolución del IVA, la cual mediante una resolución se acepta parcialmente la solicitud, y se niega otra parte de ésta.

---

<sup>50</sup> Interpretación Prejudicial. Tribunal Andino de Justicia. Proceso 130-IP-2008. Publicada el 21 de Abril de 2009. [http://intranet.comunidadandina.org/IDocumentos/c\\_Newdocs.asp?GruDoc=11](http://intranet.comunidadandina.org/IDocumentos/c_Newdocs.asp?GruDoc=11) (Consulta: 8/junio/2009)

Lo que se alude en la presente interpretación es que la devolución de este impuesto, se da cuando se trata de bienes o servicios que hayan sido exportados, o de bienes y servicios que hayan sido adquiridos para la fabricación de bienes destinados a la exportación.

La decisión 388, respecto a este caso menciona lo siguiente:

*“El monto total de los impuestos indirectos vigentes, que figuran en el Anexo 1 de la presente Decisión, efectivamente pagados en la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, será devuelto al exportador(...)”<sup>51</sup>.*

Esto también tiene que ser considerado dentro de los saldos a favor que se habla en la Decisión 599, por lo tanto, tenía que ser aceptado totalmente por parte del órgano recaudador.

Si bien, las Interpretaciones Prejudiciales no pueden ser tomadas como pruebas dentro de los procesos judiciales, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina expedida con fecha 8 de octubre del año 2008, se pronuncia ante esto y nos dice:

*“(...) no puede ser valorada como prueba por el juez ya que este es un acto de carácter judicial producto de un incidente procesal de carácter*

---

<sup>51</sup> Comunidad Andina de Naciones. Decisión 388. Artículo 4  
<http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/d388.HTM> (Consultada: 8 /junio/2009)

*no contencioso, además que su contenido es de estricta observancia por el juez consultante (...)*<sup>52</sup>.

Así como también la Interpretación Prejudicial del 17 de marzo de 1995, expedida dentro del proceso 10-IP-94. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 177 del 20 de abril de 1995 menciona lo siguiente:

*“(...) la interpretación prejudicial no es, ni puede equipararse a una prueba, sino que constituye una solemnidad indispensable y necesaria que el juez nacional debe observar obligatoriamente antes de dictar sentencia, la que deberá, por otra parte, adoptar dicha interpretación”*<sup>53</sup>.

Por lo que, la Interpretación es un mecanismo por el cual, el juez nacional, puede aclarar las dudas sobre los temas que se le presentan al aplicar la normativa comunitaria, frente a la normativa nacional, después de haber sido expedido este dictamen, aplicando lo que el Tribunal ha pronunciado.

En el caso del proceso 130-IP-2008, después del análisis de la norma que se solicita ante el Tribunal, y tomando en cuenta que el Acuerdo de Integración Subregional Andino o Acuerdo de Cartagena, lo que persigue es promover el desarrollo equitativo y armónico de los Países Miembros mediante la integración y cooperación económica y social, el Tribunal se pronuncia y dice que procede la devolución de los Impuestos indirectos, como el IVA, únicamente cuando estos

---

<sup>52</sup> Comunidad Andina de Naciones. Interpretación Prejudicial. PROCESO 93-IP-2008

<sup>53</sup> Comunidad Andina de Naciones. Interpretaciones Prejudiciales.

<http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/Procesos/10-IP-2009>

(Consulta: 18-junio-2009)

estén vigentes al tiempo de la adquisición de los bienes, y que esta devolución se hará por medio de compensación o reembolso.

Se concluye que este es un beneficio que tienen los países miembros como incentivo para los exportadores, y el cual tiene que ser aplicado de acuerdo con la normas internas, en este caso el Ecuador, procede a la inmediata devolución de este impuesto.

Como ya se mencionó anteriormente y de acuerdo con el Tratado de Creación del Tribunal en el artículo 35, se deberá adoptar la interpretación prejudicial al dictar sentencia dentro del expediente interno, además que según el artículo 128<sup>54</sup> del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, se deberá remitir dicha sentencia al organismo jurisdiccional, para de esta manera garantizar la aplicación no sólo de la norma andina sino también de los dictámenes prejudiciales que emite el Tribunal.

Al igual que esta sentencia, existe mucha normativa andina que se ha dictado en cuanto a éste tema, así como acciones prejudiciales que han sido realizadas por

---

<sup>54</sup> Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Artículo 128.- "Obligaciones especiales y derechos en relación con la interpretación prejudicial.

Los Países Miembros y la Secretaría General velarán por el cumplimiento y la observancia por parte de los jueces nacionales de lo establecido respecto a la interpretación prejudicial.

Los Países Miembros y los particulares tendrán derecho a acudir ante el Tribunal en ejercicio de la acción de incumplimiento, cuando el juez nacional obligado a realizar la consulta se abstenga de hacerlo, o cuando efectuada ésta, aplique interpretación diferente a la dictada por el Tribunal.

En cumplimiento de las disposiciones de este Capítulo los jueces nacionales deberán enviar al Tribunal las sentencias dictadas en los casos objeto de interpretación prejudicial"

parte de las salas de los Tribunales Distritales de lo Fiscal del Ecuador, no solo de la ciudad de Quito sino también de la ciudad de Cuenca entre otras.

Por lo tanto, la devolución es un derecho que tienen los contribuyentes y no únicamente a una norma a la cual debemos acogernos, sino que también a las Interpretaciones Judiciales realizadas por el Tribunal Andino de Justicia, en donde se menciona que no se puede negar esta garantía con el que cuentan los países miembros de éste organismo.

Entre los bienes que son exportables se encuentra el petróleo y sus derivados, para los cuales se debe tomar en cuenta a la normativa internacional, pero dentro del país tienen un tratamiento distinto al resto de bienes muebles que también son exportables, éstos se manejan de acuerdo a lo que señala la Ley Interpretativa a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

En lo que respecta a petróleos, la Interpretación Prejudicial N° 215-IP-2005 en el caso de Impugnación de la Resolución No. 117012005RPET0044066, dictada por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas (E), sobre la exportación de petróleo crudo derivado como participación en el Contrato para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos sobre el bloque 18, en la cual se solicitaba la devolución del IVA acumulado por los meses de la primera mitad el año 2004, mediante solicitud 117012004036266 a la Administración Tributaria que fuere pagado en la importación de bienes o en las adquisiciones locales de bienes y servicios requeridos para la producción exportación de petróleo producido en el Bloque 18 "Palo Azul" de la Región Amazónica menciona:

*“Mediante Resolución No. 1170 12005RPET004406 dictada el día 13 de abril de 2005 ... el Director Regional del Norte del Servicio de Rentas Internas (E), niega el reclamo formulado por la COMPANÍA (sic) para que se le reconozca y devuelva el crédito tributario por concepto de pago del IVA ... contraviniendo el derecho previsto en la Decisión Comunitaria 388 así como en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación”<sup>55</sup>.*

El petróleo al igual que otros productos y servicios, también ésta sujeto a los impuestos nacionales y goza de los mismos beneficios que el resto de los bienes y servicios.

Si bien, el petróleo es un recurso natural, éste también es un producto ya que no solo se limita a la extracción, transporte o comercialización, sino que al igual que otros productos como lo son las flores, el camarón, el banano son productos naturales que están sujetos a impuestos al mismo nivel que cualquier otro producto, pero que sin embargo, este tiene un tratamiento diferente al resto de los productos.

La Ley N° 99-24 o Ley Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, es una ley adicional la cual proporciona los lineamientos necesarios con respecto a la devolución del IVA en el petróleo, es muy vaga y hasta deficiente, ya que lo único que nos dice es:

*“(...) el reintegro del Impuesto al Valor Agregado, IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y*

---

<sup>55</sup> Comunidad Andina de Naciones. Interpretación Prejudicial Proceso N° 215-IP-2005

*comercialización de petróleo crudo, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos*<sup>56</sup>.

El hecho que el petróleo sea un producto que se lo extrae de los yacimientos como nos lo menciona la Ley, no le quita el hecho de que sea un producto. Lo mismo sucede con otro tipo de productos que no se los fabrica como es el caso de las flores, que se las cultiva o del camarón que no se fabrica.

Además, el petróleo no está sujeto a la devolución del IVA, según lo que nos mencionan varias leyes internas en nuestro país, los bienes, materias primas, insumos etc., que se hayan exportado si son susceptibles para la devolución de este impuesto, por lo tanto al referirnos a productos derivados de petróleo, no solo nos estamos refiriendo a éstos, sino a todos sus derivados.

La Interpretación con número de proceso 215-IP-2005, si bien trata de exportación de petróleo, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina concluye que, procede la devolución de este impuesto siempre que haya sido efectivamente pagado en la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicio y bienes de capital, sean estos nacionales o importados o utilizados en el proceso de producción, fabricación o comercialización de bienes de exportación subregional.

La Decisión 388 (Armonización de los Impuestos indirectos como incentivo a las exportaciones de bienes) fue dictada en base a la Decisión 330, con la finalidad de garantizar el libre comercio sin distorsiones en el mercado comercial, además de

---

<sup>56</sup> LEY INTERPRETATIVA A LA LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

consagrar el principio de la no exportación de los impuestos indirectos que graven los bienes finales de exportación y establecer consecuencias<sup>57</sup>.

La devolución de los impuestos indirectos vigentes, tiene que ser aplicado de forma inmediata y de acuerdo a los plazos establecidos en nuestro país, es decir, en los 30 días siguientes a la presentación de la solicitud. Por lo Tanto la República del Ecuador no puede negar de ninguna manera la devolución de éste impuesto de haber sido pagado, ya que está estipulado no solo en la norma interna como el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Régimen Tributario, etc., sino que también se encuentra supeditado a la norma internacionales comunitaria y de conformidad a lo que estipula el artículo 4 de la Decisión 388<sup>58</sup>.

Además, en el suplemento del Registro Oficial N° 37, de fecha miércoles 30 de septiembre del 2009, se realizan unas modificaciones a la Resolución No. NAC-DGER2008-1512 del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 497 del 30 de diciembre del 2008, en el cual se incorpora a la legislación interna, las devoluciones de IVA, vía internet, en la cual nos menciona

---

<sup>57</sup> [www.comunidadandina.org](http://www.comunidadandina.org) Proceso interno N° 215-IP-2005

<sup>58</sup> Comunidad Andina de Naciones. Decisión 388. Artículo 4.- El monto total de los impuestos indirectos vigentes, que figuran en el Anexo 1 de la presente Decisión, efectivamente pagados en la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, será devuelto al exportador.

La devolución de los impuestos indirectos a bienes de capital, procederá en la medida que ella no se confiera exclusivamente por razones de exportación.

Los impuestos indirectos no incluidos en el Anexo 1 se registrarán por lo dispuesto en las legislaciones internas de los Países Miembros.

que la devolución de éste impuesto se realizara en los períodos fiscales a partir de enero del 2008, por medio del proceso simplificado para la devolución de IVA a los exportadores con los siguientes requisitos:

*“1. Estar registrado en el Servicio de Rentas Internas, para lo cual en forma automática se verificará la información respecto de exportaciones.*

*2. Debe haber presentado la declaración de IVA y el anexo correspondiente del período solicitado.*

*3. Previo al ingreso de la solicitud de devolución de IVA, que deberá presentarse por escrito en el formato adjunto a la presente resolución (Anexo 1), se deberá pasar por el proceso de prevalidación, el mismo que será ejecutado en las ventanillas del Servicio de Rentas Internas donde se presenta la solicitud de devolución.*

*4. Una vez ejecutado el proceso de prevalidación, se podrá ingresar la solicitud firmada a la que se adjuntarán los siguientes documentos:*

*a. Listado impreso y en medio magnético de los comprobantes de venta que sustenten crédito tributario, de conformidad a las siguientes condiciones:*

- Para solicitudes de periodos anteriores a enero del 2008, dichos comprobantes deben corresponder a adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, es decir a los costos de producción (Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo vigente hasta el 31 de diciembre del 2007).*

- Para solicitudes de periodos a partir de enero del 2008, los comprobantes deben corresponder a compras locales o importaciones de bienes que se*

*exporten así como bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten (Art. 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, reformado por el Art. 127 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador -R.O. 242-3S, 29-XII-2007-).*

*Este listado deberá elaborarse en formato Excel de acuerdo al siguiente detalle:*

<i>RUC del proveedor</i>	<i>Apellidos y nombres completos, denominación o razón social del proveedor</i>	<i>Fecha de emisión del comprobante de venta</i>	<i>Nº de comprobante de venta</i>	<i>Base Imponible.</i>	<i>IVA</i>	<i>Especificar si se trata de activo fijo.</i>

*Al pie del cuadro que contiene la información detallada se debe incluir la siguiente leyenda: "Certifico que la información detallada en este listado corresponde a los datos registrados en los comprobantes de venta originales y los valores objeto de la presente petición no han sido ni serán utilizados como crédito tributario ni incluidos en el precio de venta del bien exportado. "*

---

*Firma Representante Legal*

---

*Firma Contador*

*b. En el caso de solicitar devolución de IVA de activos fijos se debe adjuntar:*

- *Certificado firmado por el representante legal y contador en el que se indique el método de depreciación aplicado y la cuenta en que se activaron los activos fijos adquiridos en el mes solicitado.*
  - *Copias certificadas de los asientos de diario donde se contabilizó la compra del activo fijo cuyo IVA se solicita.*
  - *Copias certificadas del libro mayor donde se registran las depreciaciones aplicadas a los activos fijos adquiridos en el mes solicitado.*
- c. Copias certificadas de las facturas y documentos de importación que sustenten los comprobantes detallados en el listado (sello y firma original del contador o representante legal).<sup>59</sup>*

Con este proceso lo que se busca, es que la devolución, no sea un trámite burocrático, en el cual ya no intervenga la voluntad del funcionario público, sino por el contrario, que tanto la Administración como el contribuyente se vean beneficiados con esto sin necesidad de acudir a un Tribunal y se solucione mediante una Sentencia.

Por lo tanto, mediante sentencias nacionales, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se ha pronunciado en la devolución de éste impuesto, sino que también existe Jurisprudencia Internacional<sup>60</sup> en la cual se hace alusión a la figura jurídica de la devolución de los impuestos indirectos como el IVA, tomando como base el criterio reiterado en las sentencias de los expedientes N° 76-IP-2005 y 77-

---

<sup>59</sup> Suplemento del Registro Oficial N° 400 del 11 de agosto del 2008

<sup>60</sup> Sentencia dictada en el expediente N° 75-IP-2005, del 22 de junio de 2005, publicada en la G.O.A.C. N°1233, del 18 de agosto del mismo año.

IP-2005, pero que sin embargo el órgano regulador como es el Servicio de Rentas Internas, hace caso omiso, transformándose en un proceso lento y sin que se llegue a los fines esperados.

### III.III. Aplicación de la Decisión en el ente regulador

El órgano administrativo de nuestro país encargado de la recaudación de los tributos, es el Servicio de Rentas Internas SRI, entidad técnica y autónoma establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes<sup>61</sup>.

Partiendo del principio de que los impuestos no se exportan, podemos decir que los impuestos indirectos que se han pagado en el momento de realizar una exportación deberán ser devueltos por el Servicio de Rentas Internas en su totalidad, según la Interpretación Prejudicial N°215-IP-2005 nos dice que:

*“Las operaciones de exportación de bienes de los Países Miembros no están afectas al pago de impuestos indirectos, y en consideración de que los impuestos indirectos que afecten la venta o el consumo de bienes se rigen por el principio del País de Destino, la Decisión dispone la devolución al exportador del monto total de los impuestos indirectos vigentes, de los que figuran en el Anexo 1 los cuales incluyen entre los impuesto indirectos el impuesto al valor agregado, siempre que hayan sido efectivamente pagados en la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o*

---

<sup>61</sup> Servicio de Rentas Internas <http://www.sri.gov.ec/sri/portal/main.do?code=163> (Consulta: 5 /julio/2009)

*utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación*<sup>62</sup>

Por lo tanto, la devolución de éste impuesto, al tratarse de bienes destinados a la exportación, debe ser restituido por la administración de forma inmediata y cumpliendo con los plazos establecidos por éste organismo, los cuales son de treinta días a partir de la presentación de la solicitud de devolución.

Esta devolución además de ser un derecho que tienen los contribuyentes, también es una obligación que tiene el SRI, la misma que se debe cumplir sin ninguna excusa, lo cual no es tan cierto como se dice, ya que del total de solicitudes presentadas al Servicio de Rentas Internas, solo un treinta por ciento (30%) son aceptadas, sin tomar en cuenta que, la mayoría de exportadores no presentan dicha solicitud por las trabas que se presentan dentro del organismo.

Tenemos que tomar en cuenta que, del setenta por ciento (70%) restantes de las solicitudes presentadas al SRI, son negadas a los exportadores, por lo que estos se ven obligados a seguir con el proceso judicial pertinente para lograr que los valores por pagos de IVA que hayan realizado por sus exportaciones les sea restituidos como legalmente corresponde, es decir, acuden a los Tribunales Distritales de lo Fiscal para que resuelvan judicialmente, pero los mismos por cuestiones de vacíos legales, o de contradicción en la normativa existente no saben cómo resolver éstos conflictos, se ven obligados a acudir a organismos internacionales como es la CAN.

---

<sup>62</sup> [www.comunidadandina.org](http://www.comunidadandina.org) Proceso interno N° 215-IP-2005

Por tanto, el SRI, no cumple a cabalidad con el trabajo que se les ha encomendado, además que con las trabas y barreras que se les hace a los exportadores, éstos se sienten intimidados ante la administración y no realizan las solicitudes necesarias para que los valores pagados por IVA en las exportaciones les sean restituidos.

En la provincia del Carchi, llama mucho la atención que, una provincia fronteriza, que se sostiene del comercio, y en la que se realizan un número significativo de importaciones como de exportaciones, en el Servicio de Rentas Internas de la ciudad de Tulcán no se haya presentado ni una sola solicitud de devolución de este impuesto.

El desconocimiento de los contribuyentes ante una situación así, también cobra su factura en el momento de realizar un trámite de esta naturaleza dentro de la entidad, pero es algo inconcebible el que en ésta provincia no se haya presentado ninguna solicitud, por lo que la falla no se sabe si la tiene la misma entidad encargada de la realización, seguimiento y cumplimiento de estos trámites.

Con la complicidad del personal que ahí labora los que no dan cabida a la aplicación de la norma nacional, como de las decisiones dictadas por la Comunidad Andina de Naciones como es el caso de la Decisión 599 en la que se estipula claramente la devolución de este impuesto, o si en realidad las exportaciones que se han realizado en los últimos tiempos no han sido lo suficientemente significativos como para que el SRI no tenga la demanda que debería tener en cuanto a la presentación de solicitudes de devolución de este impuesto indirecto.

La aplicación de la Decisión 599 como de otras Decisiones que hablan sobre el mismo tema, son relativamente nulas, éstas no son tomado en cuenta, y con el dictar resoluciones administrativas no solucionan nada, ni quitan el derecho de los contribuyentes a pedir la devolución de sus valores, ya que lo que se necesita es acatar las leyes y hacer cumplir las normas.

## CAPITULO IV

### **Derecho Comparado, devolución del Impuesto al Valor Agregado en las exportaciones**

El 16 de julio del 2003 en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1093 se publicó la Decisión 599 sobre la “Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado”, con el fin de promover la neutralidad del IVA y no causar distorsiones en la economía y como un elemento importante para llegar al establecimiento del Mercado Común fijado para el año 2005.<sup>63</sup>

Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia, son los principales actores de éste organismo internacional, por lo que las decisiones y declaraciones que se tomen ahí son de interés general, y la forma de aplicación de la normativa internacional como de los impuestos que en cada país se generan también son de interés general.

Las normas internas que poseen cada uno los Estados miembros, son distintas, por lo que el tratamiento que se le da a la aplicación de los Tratados Internacionales como a la devolución del Impuesto al Valor Agregado también es distinto en cada país, pero que sin embargo, con las Decisiones tomadas en la CAN, hacen que los lineamientos a seguir sean iguales.

---

<sup>63</sup> BUSTOS A., Francisco. “El Impuesto al Valor Agregado en la Comunidad Andina frente al IVA en el Ecuador”. (En línea). Universidad San Francisco de Quito. 8 de julio 2009.  
<http://descargas.sri.gov.ec/download/pdf/Publicacion.pdf> (Consulta: 8/julio/2009)

## IV.I. Colombia

La República de Colombia, es país fundador de la Comunidad Andina de Naciones, y ha permanecido en el organismo sin mayores dificultades en lo referente a la aplicación de los Tratados Internacionales. Es así que, Colombia mantiene un sinnúmero de Tratados con diferentes países del mundo, como Acuerdos de Libre Comercio con México y con todos los países de América del Sur a excepción de las Guayanas. Es parte de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), desde enero de 1995 forma parte del llamado Grupo de los Tres con México y Venezuela, al mismo tiempo que firmo un Tratado de Libre Comercio con Chile, además de el suscrito entre los países miembros de la CAN y los de MERCOSUR (que incluye a Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay)<sup>64</sup>.

La aplicación de la norma internacional y efecto directo que éstas tienen, van de la mano de los principios generales de supremacía de las normas. La supranacionalidad implica que los países involucrados es un proceso de integración, trasladan sus competencias regulatorias a una autoridad supranacional, con facultad para expedir las disposiciones que serán imperativas para los países miembros, sin necesidad de que las mismas surtan un proceso de transposición según la legislación interna de cada país<sup>65</sup>.

La supranacionalidad, no disminuye la soberanía con la que cuentan cada uno de los países, por lo contrario fortaleza su poder de decisión, además de la

---

<sup>64</sup> [http://www.productosdecolombia.com/main/guia/TLC\\_Paises\\_Libre\\_Comercio\\_Colombia.asp](http://www.productosdecolombia.com/main/guia/TLC_Paises_Libre_Comercio_Colombia.asp) (Consulta: 10 /julio/2009)

<sup>65</sup> Boletín Legal Tributario (En línea). Colombia. Agosto 2007

[http://www.kpmg.com.co/publicaciones/bol\\_legal/2007/Bol\\_Legal\\_Agosto\\_07.pdf](http://www.kpmg.com.co/publicaciones/bol_legal/2007/Bol_Legal_Agosto_07.pdf) (Consulta: 11/julio/2009)

independencia frente a los demás países y la superioridad en el interior del Estado.

La sentencia del 24 de marzo de 1997 del Tribunal Andino de Justicia en el proceso 3-AI-96 se indicó:

*"La sola suposición de que las decisiones de la Comisión o las resoluciones de la Junta, tuvieran que pasar por el tamiz legislativo de cada uno de los países miembros, antes de su aplicación interna, habría conducido a negar la existencia del derecho comunitario".<sup>66</sup>*

De forma similar ocurrió al interior de Colombia, con el reconocimiento de la aplicación directa de los Tratados Internacionales, cuando la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 27 de febrero de 1973 determinó la inconstitucionalidad de los incisos 2 y 3 del artículo 2 de la Ley 8 (Ley aprobatoria del Acuerdo Subregional de Andino) que contemplaba que el Gobierno podía poner en vigencia las Decisiones de la Comisión y la Junta o de los organismos que desarrollan el Acuerdo Subregional Andino siempre y cuando no modifiquen la legislación nacional o no fueran materia del legislador<sup>67</sup>

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, Colombia es un país que se caracteriza por el pago de sus tributos, aunque existe un porcentaje de

---

<sup>66</sup> [www.comunidadandina.org](http://www.comunidadandina.org) Sentencia de 24/03/1997. Proceso interno N° 3-AI-96

<sup>67</sup> Boletín Legal Tributario (En línea). Colombia. Agosto 2007

[http://www.kpmg.com.co/publicaciones/bol\\_legal/2007/Bol\\_Legal\\_Agosto\\_07.pdf](http://www.kpmg.com.co/publicaciones/bol_legal/2007/Bol_Legal_Agosto_07.pdf) (Consulta: 11/julio/2009)

contribuyentes que no lo hacen convirtiendo esto en un gran problema y haciendo que cada vez la evasión tributaria vaya en aumento<sup>68</sup>.

La entidad gubernamental encargada de la recaudación de los impuestos en Colombia es la DIAN: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la misma que se encarga de la administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado.

Si bien, se trata de impuestos internos, también se encarga de los impuestos al comercio exterior; como de la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición.

El control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> JIMENEZ, Daniel Fernando. "El delito de exportación ficticia". Universidad Externado de Colombia. Primera Edición. Bogotá – Colombia. 1993

<sup>69</sup> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN  
<http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument> (Consulta: 11 /julio/2009)

Las funciones que cumple esta entidad, son muy similares a las que cumple el SRI en el Ecuador, con la diferencia que el plan estratégico que cumple esta entidad es más organizada y con mejores resultados que los que tenemos en nuestro país.

Las recaudaciones que se han alcanzado en los últimos tiempos por lo tanto tienes un nivel superior al que ha alcanzado el Ecuador, el Impuesto al Valor Agregado en el año 2007 recaudó 13.097.249'000.000 pesos; en el año 2008, 14'322.870'000.000 pesos y en lo que va del año 2009 se ha recaudado hasta el mes de mayo 6'592.092'000.000 pesos<sup>70</sup> que son aproximadamente \$ 6'548.624.500 USD, en el año 2007, \$7.161'435.000 USD en el año 2008 y \$3'296.046.000 USD, hasta junio del año 2009.

La norma interna que regula la recaudación de este impuesto, es el Estatuto Tributario, la cual da los lineamientos necesarios para que el IVA no sea evadido, pero en materia tributaria internacional, lo que hace éste país es acogerse a lo estipulado en los Tratados Internacionales y sobre todo en la normativa andina.

En Colombia no se grava con el IVA la venta de *activos fijos*, salvo los automotores y demás activos vendidos habitualmente por intermedio de terceros. La Decisión 599 no contiene este tratamiento preferencial, por lo cual Colombia debería entrar a gravar la venta de los bienes muebles y los servicios.

---

<sup>70</sup> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

[http://www.dian.gov.co/descargas/cifrasyg/EEconomicos/Producto1/RECAUDO ANUAL POR TIPO DE IMPUESTO 1970-2008.zip](http://www.dian.gov.co/descargas/cifrasyg/EEconomicos/Producto1/RECAUDO_ANUAL_POR_TIPO_DE_IMPUUESTO_1970-2008.zip) (Consulta: 11/junio/2009)

De no hacerlo, estaría incumpliendo con la Decisión 599. No obstante la entrada en vigencia inmediata, de algunos aspectos materiales mencionados en el este capítulo, la Administración tributaria no puede exigirlos, pues se necesitaría una ley interna, en respeto del Principio de Legalidad.

Aquí cabe una interrogante, y es que el propio Tribunal, ha sostenido que frente a la norma comunitaria los Estados no pueden formular reservas ni desistir unilateralmente de aplicarla, ni pueden tampoco escudarse en disposiciones vigentes o prácticas usuales de su orden interno para justificar el incumplimiento o la alteración de obligaciones resultantes del Derecho Comunitario<sup>71</sup>.

Ello, en virtud que el principio de buena fe debe regir la aplicación práctica de los Tratados Internacionales como expresión del principio *pacta sunt servanda*, que impide que los Estados miembro puedan oponer a las disposiciones de derecho comunitario originario y derivado, los preceptos de la Constitución Política o de sus normas internas, con el propósito de hacer nugatoria la aplicación de aquellas<sup>72</sup>.

Con esto, no se pretende poner en duda la supremacía del Derecho Comunitario, sino que por el contrario lo que se pretende es que casi todas las normas de derecho comunitario derivado que se profieran en materia tributaria, deberán incorporarse o transponerse al derecho interno de cada país miembro, los cuales en Colombia se hacen por medio de Decretos reglamentarios de leyes macro.

---

<sup>71</sup> Tribunal Andino de Justicia. Sentencia del 26 de Octubre de 1999.

<sup>72</sup> Plazas Vega, Mauricio. Derecho tributario comunitario. La armonización tributaria en el sistema andino de integración. Legis Editores. Bogotá, Colombia. 2001. Página 229.

Por lo tanto, en Colombia, todas las normas contenidas en la Decisión 599, que modifiquen el régimen interno de cada país miembro respecto del tributo indirecto como es el IVA, requerirá transposición, con el fin de preservar los derechos y garantías generales de los contribuyentes, así como asegurando el cumplimiento del principio *nullum tributum sine lege*.

## IV.II. Chile

Chile, país sudamericano, formó parte del Acuerdo Subregional Andino en 1969, pero que sin embargo se separó en 1976 por razones de desacuerdo con las medidas que se estaban adoptando en esas épocas, además de las ideologías tan distintas que mantenían los mandatarios de los otros países que conformaban el bloque andino.

Chile también forma parte del ALADI, junto con Ecuador desde 1980, suscribió un Acuerdo de Libre Comercio con México, poco después lo hizo con Colombia y posteriormente con Venezuela.

En la aplicación de los Tratados Internacionales, y después de superar los problemas ideológicos por los que ha atravesado este país, mantienen el principio de aplicación directa e inmediata dentro del ordenamiento jurídico, como bien lo señala el inciso segundo del artículo 5 de la Constitución Política que señala lo siguiente:

*“El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los Derechos Esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por la Constitución, así como en los Tratados Internacionales ratificados por Chile y que se encuentran vigentes”<sup>73</sup>.*

---

<sup>73</sup> Constitución Política de la República de Chile. Artículo 5

Por lo tanto, este artículo constituye cierta limitación a la soberanía respecto a la vigencia o promulgación de las leyes, decretos u órdenes de cualquier naturaleza que atenten contra dichos derechos esenciales garantizados en la Constitución y en los Tratados internacionales.

En lo que respecta a la aplicación de las normas tributarias, en Chile se puede afirmar que el sistema tributario chileno es altamente eficiente, en el sentido de que existe una baja proporción de evasión tributaria, con un mínimo de costos operacionales para cobrarlos.

El gran trabajo que está realizando el Servicio de Impuestos Internos de Chile es totalmente eficiente y sobre todo que éste organismo cumple a cabalidad con el propósito que se han propuesto, además en muy pocas ocasiones se han presentado quejas de los particulares en cuanto a las facultades fiscalizadoras y judiciales.

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado IVA, es el Decreto Ley N° 825, denominada Ley sobre Impuestos a la venta y servicios, en la cual se encuentran estipulados todos los procedimientos que se deben tomar en el momento que se realice la venta, transferencia, o prestación de un bien o un servicio, los mismos que se encuentran gravados con un porcentaje, valor que irá a formar parte del presupuesto nacional del Estado.

Este impuesto se aplica sobre la base imponible de ventas y servicios que establece esta Ley, teniendo una tasa del 19% y la cual en la práctica tiene pocas exenciones, siendo la más relevante la que beneficia a las exportaciones<sup>74</sup>.

Al igual que el Ecuador, en Chile la Ley N°825 otorga el derecho a la devolución de este impuesto cuando éste provenga de las exportaciones, por lo tanto, los exportadores se encuentran exentos de IVA por las ventas que efectúen al exterior ya que la Ley les concede el derecho a recuperar el IVA causado en las adquisiciones con tal destino, sea a través de débito fiscal del crédito fiscal o bien solicitando su devolución al mes siguiente conforme a lo dispuesto por el D.S. N° 348, de 1975, cuyo texto definitivo se aprobó por Decreto Supremo N° 79 de 1991.

Tenemos que tomar en cuenta que, el SII, Servicio de Impuestos Internos, es la entidad encargada de la aplicación y fiscalización de todos los impuestos de Chile, es decir, se encuentran exentos los aranceles, además que se le otorga la facultad administrativa como judicial en lo que respecta a este tema, convirtiéndose de esta forma en juez y parte de los conflictos que ahí puedan presentarse por parte de los contribuyentes, resolviendo las reclamaciones y, difiriendo de esta forma la facultad judicial.

Otro de los puntos en los que difiere el sistema tributario chileno del ecuatoriano, es el tiempo estimado para la devolución de éste impuesto, en Chile el plazo máximo de retorno de lo pagado por exportaciones es de 270 días contados desde la aceptación a trámite de la declaración de exportación, haciendo que el proceso por el tiempo se vuelva molesto para el contribuyente.

---

<sup>74</sup> Sistema de Impuestos Internos de Chile SII.

[http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/impuestos/impuestos\\_indirectos.htm](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/impuestos_indirectos.htm) (Consulta:11/julio/2009)

La Decisión 599 de la CAN, nos dice que las normas de devolución del IVA a los exportadores, estará sujeto a las normas internas de los país, y sin que Chile sea parte de éste organismo, por la forma de administración como de jurisdicción, la devolución de este impuesto se convierte en letra muerta, y haciendo que los tiempos de reintegro y las acciones que se deben aplicar harán que se llegue a lo que está pasando en Argentina, en donde las devoluciones ya tienen un retraso de más de seis meses.

En cuanto a requisitos, en Ecuador se ha tomado como base las normas chilenas para desarrollar sus leyes, por lo que los requisitos, formularios, y documentación que se debe presentar, son los mismos, existiendo ligeras modificaciones que se acogen al sistema jurídico de cada nación, pero que sin embargo no son cosas de fondo las que se cambian sino de forma únicamente.

Aunque con las nuevas medidas que ha adoptado la presidenta Michelle Bachelet se encuentran las iniciativas de hacer que la devolución de éste impuesto sea más eficiente y con mejores resultados, así para los exportadores que utilicen factura electrónica, se les garantiza que las solicitudes de devolución de crédito IVA serán procesadas en cinco días a contar de la presentación de la solicitud. Si hubiera causa de discrepancia, ésta será analizada y resuelta con posterioridad a la devolución.

En el IVA exportado, la medida beneficiará a un 38 por ciento de las empresas que han solicitado devoluciones por ese concepto éste año, pudiendo abarcar un número mayor de beneficiarios en cuanto se incorporen a la plataforma de facturación electrónica.

En conclusión, la devolución del IVA en Chile no alcanza los niveles que debería tener, no solo como incentivo a los exportadores sino como medida permanente, pero sin embargo las devoluciones en este país, se realizan de una forma ejemplar y sin necesidad de recurrir a Tribunales ni sentencias de organismos internacionales para que se cumplan sus derechos.

### IV.III. Perú

Perú, ha pertenecido en la Comunidad Andina de Naciones desde 1969. En cuanto a los Tratados Internacionales para este país, son de vital importancia, ya que estos se encuentran estipulados en la Constitución de 1993 que se encuentra vigente, pero con una variante y una estipulación distinta a la de los demás países mencionados.

La jerarquía de las normas de acuerdo con la Constitución de éste país, ubica a los Tratados Internacionales, al mismo nivel que las normas internas, como lo estipulaba el artículo 101 de la Constitución de 1979 el cual decía lo siguiente: *“En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalece el primero”*<sup>75</sup>, aunque en la actualidad, ésta supremacía, se la otorga únicamente a los Tratados sobre Derechos Humanos, los cuales gozan de jerarquía constitucional, pero los demás Tratados Internacionales poseen la misma fuerza que una norma interna.

A ésta estipulación, lo que busca el gobierno del Perú es, armonizar el derecho interno con el Derecho Internacional; subordinando la interpretación de la Ley nacional a los Tratados. Es decir, el ámbito propio del derecho y la jurisdicción, basado en la Ley, se subordinan a los Tratados y Sentencias Internacionales.

En función de lo cual, se establece una integración esencial entre el Derecho Internacional y el Derecho Nacional –infra constitucional-, en la medida que, al regular una misma materia por el principio de jerarquía, el Tratado prevalece sobre

---

<sup>75</sup> Constitución Política del Perú de 1979. Artículo 110

la ley<sup>76</sup>, pero solo en materia de derechos humanos y no en el resto de Tratados Internacionales.

Por lo tanto, el artículo 200 numeral 4 de la Constitución de 1993, otorga una igual jerarquía a estos instrumentos internacionales diciendo: *“la Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tiene rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados...”*<sup>77</sup>, creando de ésta manera, un gran problema internacional, ya que la tesis que éste país es distinta a la de los demás países de la CAN.

La justificación que hace este país cuando se presente alguna contradicción entre la norma interna y la normativa internacional, según el artículo 55 de la misma Constitución nos dice:

*“las colisiones entre los tratados y las leyes nacionales, se resolverían no por el principio de jerarquía, dado que el tratado y la ley comportan el mismo rango legal, sino por los principios de competencia o de prevalencia de la norma especial sobre la general y de la norma posterior sobre la anterior”*<sup>78</sup>

Esta concepción es propia de la antigua idea soberana del Estado nacional, que asumió el viejo principio liberal según el cual, la validez y vigencia de un Tratado

<sup>76</sup> LANDA, César. “La aplicación de los tratados internacionales en el derecho interno y las decisiones de las cortes internacionales, especialmente en materia de derechos humanos” Artículo en línea. Lima 12/12/2001 [http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos\\_articulos/2001/La\\_aplic\\_tratados\\_internac.htm](http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos_articulos/2001/La_aplic_tratados_internac.htm) (Consulta: 12/julio/2009)

<sup>77</sup> CONSTITUCION POLITICA DEL PERÚ. Artículo 200

<sup>78</sup> LANDA, César. “La aplicación de los tratados internacionales en el derecho interno y las decisiones de las cortes internacionales, especialmente en materia de derechos humanos” Artículo en línea. Lima 12/12/2001 [http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos\\_articulos/2001/La\\_aplic\\_tratados\\_internac.htm](http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos_articulos/2001/La_aplic_tratados_internac.htm) (Consulta: 12/julio/2009)

Internacional estaba a condición de que una Ley nacional así lo dispusiera. Sin embargo, contemporáneamente el Tratado Internacional constituye una norma legal al interior de cada Estado, que también regula las relaciones del gobierno con sus ciudadanos.

Perú, es parte de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, por lo que, de ser el caso que se que presente una colisión entre un Tratado Internacional y una ley interna se aplicaría la primacía reflejada en el artículo 27 de la Convención de Viena sobre Derecho de Tratados de 1969 jurídicamente vinculante al Perú, donde claramente se establece como principio que:

*"Un Estado no podrá alegar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado"*<sup>79</sup>

Además que también deberá aplicarse el principio general de prevalencia el cual nos dice:

*"prevalencia de las normas contenidas en los tratados sobre las normas propias del ordenamiento interno de los Estados obligados por aquellos"*<sup>80</sup>

En lo que respecta a materia tributaria, por otro lado, hay que aclarar que el Impuesto al Valor Agregado, en el Perú se lo conoce como IGV o Impuesto General a las Ventas, pero que sin embargo mantiene los lineamientos básicos que debe tener la norma tributaria.

---

<sup>79</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Artículo 27.

<sup>80</sup> Derecho Internacional de los Derechos Humanos; Fabián Novak, Sandra Namijas; Casos de Colisión entre un Tratado y una ley Interna; pagina 64.

Otro de las distinciones en cuanto a éste impuesto es la tasa imponible aplicable en el Perú, ya que la tasa de imposición del IGV es del 17% de acuerdo con la Ley N° 28033, sobre el incremento temporal de la tasa del IGV a partir del 01 de agosto del 2003, y que se encuentra vigente en la actualidad, pero adicionalmente podemos decir que, éste impuesto no se aplica en las exportaciones ya que ésta actividad de comercio no está sujeto a ningún tributo.

Sin embargo, cuando el exportador tenga un saldo a favor por estas transacciones de comercio, lo que se hace es reconocerle éste derecho y proceder a la devolución. Legalmente éste precepto será determinado de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 34<sup>81</sup> de la Ley del IGV y el numeral 3 del artículo 9<sup>82</sup> del Reglamento de la Ley del IGV.

Los pasos que tiene que realizar el exportador para que los saldos a favor le sean devueltos son los mismos que en el resto de países analizados, pero con la diferencia que los plazos para que éste impuesto le sea restituido a los

---

<sup>81</sup> LEY DEL IMPUESTO GENERAL DE VENTAS. Artículo 34: “El monto del Impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el Reglamento. A fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII.”

<sup>82</sup> REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO. Artículo 9. Numeral 3: “El saldo a favor por exportación será el determinado de acuerdo al procedimiento establecido en el numeral 6 del Artículo 6°.

La devolución del saldo a favor por exportación se regulará por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

La referida devolución podrá efectuarse mediante cheques no negociables, Notas de Crédito Negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.”

exportadores es de 2 días hábiles, si se garantiza el monto solicitado a través de Carta Fianza, póliza de caución o certificado bancario de moneda extranjera o de 5 días hábiles si no se ha garantizado el monto a devolver<sup>83</sup>.

Lo interesante de la legislación de este país es que, las normas internacionales son respetados de acuerdo a lo que estipula la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados haciendo que éstos tengan prevalencia sobre la norma interna, aquí no se hace muy necesario acudir a la normativa comunitaria, ya que existen las normas especiales sobre el IVA o IGV, como es la Ley de Impuesto General a la Venta y sus Reglamentos adicionales, lo que hacen que las devoluciones que tienen los contribuyentes se tornen más ágiles y con mayores resultados.

La entidad tributaria encargada de la recaudación de impuestos es la SUNAT o Superintendencia Nacional de Administración Tributaria la cual es la Administración Tributaria peruana, la misma que pertenece al sector de economía y finanzas, y adscrita funcionalmente al Ministerio de Economía y Finanzas pero que sin embargo goza de autonomía administrativa, financiera, funcional y técnica Esta entidad además se encarga de las Aduanas desde la absorción de del Superintendencia Nacional, y lo recaudado pasa a formar parte de los ingresos del estado peruano.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> <http://www.tecnologiacontable.com/prg/files/exportador.pdf> (Consulta 13/julio/2009)

<sup>84</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Superintendencia\\_Nacional\\_de\\_Administraci%C3%B3n\\_Tributaria\\_\(Per%C3%BA\)](http://es.wikipedia.org/wiki/Superintendencia_Nacional_de_Administraci%C3%B3n_Tributaria_(Per%C3%BA)) (Consulta: 12/julio/2009)

#### **IV.IV. Tratado de Libre Comercio**

El Tratado de Libre Comercio (TLC) entre Ecuador y Estados Unidos, tiene sus inicios en 2003, cuando el presidente de la época Lucio Gutiérrez, expresó formalmente su interés de iniciar un proceso de negociación. Lo que se buscaba con la firma de este Tratado es que los niveles de competencia así como la eficiencia con los que operan todos los sectores de la economía en el país fueran equitativos.

El TLC, era un acuerdo cuyo objetivo principal establecía reglas comunes para normar la relación comercial entre Estado Unidos y Ecuador particularmente, mediante un instrumento internacional, no solo para la creación y eliminación de barreras arancelarias sino que también para establecer mecanismos de cooperación entre las partes.

La firma de un TLC, entre nuestro país y Estados Unidos, tenía como principal objetivo elevar los niveles de competencia y la eficiencia con todos los sectores de la economía, elevando de esta manera los ingresos reales y los niveles de bienestar de la población.

Este Tratado por lo tanto, buscaba la liberación de la totalidad de productos y servicios que se comercializan en los países contratantes; además que de esta manera se hubiera obtenido que los proveedores puedan ingresar sus productos a un mercado extranjero sin tantas trabas, pero sobre todo sin las barreras arancelarias que se presentan cuando no se tiene un acuerdo de esta naturaleza

Para elevar los niveles de eficiencia productiva, un mecanismo era generar un entorno que favorezca mayores niveles de competencia, tanto interna como externa. Para ello se requiere, entre otras cosas, reducir las barreras comerciales, tanto arancelarias como no arancelarias. Un entorno competitivo incentivará a las empresas a buscar mayores niveles de eficiencia, así como mayor calidad y variedad de bienes y servicios<sup>85</sup>

La firma del TLC, no sólo implicaba la libre comercialización y circulación de los productos y servicios que se tenían a disposición en nuestro país, sino que también nos podíamos ver perjudicados respecto a los impuestos en los cuales teníamos que hacer ciertas concesiones y con todo esto se caerían las barrera aduaneras, impositivas y arancelarias para la venta y la compra de bienes en el mercado norteamericano.

Con la firma del TLC, los impuestos iban a disminuir en el aspecto de recaudación, y para compensar ésto, la única solución era el incremento del IVA. Si ya nos encontrábamos en un grave problema como era la devolución de éste impuesto a las petroleras y sobre todo a Occidental, este iba a ser una de las principales causales para que este Tratado no se llevara a efecto.

Otra de las cosas que se tomaba en cuenta en la aplicación de este Tratado, es que Ecuador, deseaba incluir en el tratado una cláusula de devolución del Impuesto al Valor Agregado con el objetivo de proteger a los exportadores ecuatorianos, que esto ya se lo había aplicado anteriormente en el Acuerdo de

---

<sup>85</sup>  
[http://www.sica.gov.ec/agronegocios/biblioteca/Ing%20Rizzo/comercio%20exterior/tratado\\_comercio\\_ecu.htm](http://www.sica.gov.ec/agronegocios/biblioteca/Ing%20Rizzo/comercio%20exterior/tratado_comercio_ecu.htm) (Consulta: 17/julio/2009)

Libre comercio entre Estados Unidos y los países de Centroamérica; por lo que se buscaba que se aplique en los períodos de finalización del ATPDEA y en lo que entraría en vigencia el TLC<sup>86</sup>.

Las 23 mesas de negociación que se daban entre nuestro país y Estados Unidos para la firma del TLC, eran sumamente importantes sobre todo en Propiedad Intelectual, Agricultura y Medio Ambiente las cuales no se pudieron cerrar, por no poder llegar a un acuerdo favorable para las dos parte.

En canto a la agricultura, la mayor dificultad que se presentaba, era competir con un país que subsidia la producción y exportación agrícola, por la alta tecnología e investigación que posee, frente a nuestro país donde la agricultura se encuentra estancada y no brinda las seguridades para su desarrollo. Además que el 41% de las exportaciones ecuatorianas, están dirigidas a los Estados Unidos.

La firma del Tratado nunca se dio, las causas fueron muchas, como los desacuerdos que hubieran en algunas de las mesas de negociación, además de las cuestiones políticas, pero sobre todo la falta de garantías que se daban entre los países andinos (Ecuador, Colombia y Perú) y Estados Unidos, además que con éstas negociaciones, el Bloque Andino se debilitó aún más, provocando también la salida de Venezuela de éste organismo sudamericano.

---

<sup>86</sup> Diaria Hoy en línea. 17/febrero/2006. Quito – Ecuador. <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/devolucion-de-tributos-en-el-tlc-227187-227187.html> (Consulta:18/julio/2008)

## CAPITULO V

### Conclusiones y Recomendaciones

Desde el inicio de la época Republicana, y desde la presidencia de Juan José Flores, el Ecuador se destacó por ser un país en el cual, la norma predominante es la Constitución. Si bien, ésta siempre se ha adaptado al gobierno de turno y a los lineamientos ideológicos del presidente, ha hecho que el país no se desarrolle como se hubiera esperado.

Lo fundamental que debe contener ésta norma, son los deberes, derechos y garantías que otorga a las personas, y dentro de esto se encuentran el derecho a un debido proceso, en los cuales incluimos, no solo las normas nacionales sino que también las normas internacionales.

Otro de los aspectos principales de la Constitución, son la jerarquización de las normas que van a regular al país, es decir, cuáles son las leyes que van a primar en caso de contradicciones, vacíos o incongruencias entre las leyes; así como también debe tener la forma en que se los considera a los Tratados Internacionales y las relaciones que se mantienen con los diversos países del mundo.

Los Tratados Internacionales ocupan el segundo escalón de importancia de acuerdo a nuestra norma suprema, por lo tanto, estas normas deben tener la importancia y el respeto que se merecen por las autoridades y el resto de las personas que habitan en el país.

Estos Instrumentos Internacionales, no nacen de forma unilateral ni arbitrariamente de la voluntad de un solo mandatario, ya que de ser así, no hablaríamos de un Tratado, sino de un Decreto y no tendría los efectos a todos los países que intervienen en la firma de ese documento.

La suscripción de un Tratado Internacional, obliga a los mandatarios de los países miembros, a que las normas que en ellos se contengan sean cumplidos de forma obligatoria, sin embargo, esto no se pone en práctica en la forma debida, ya que el cumplimiento de estos Tratados no alcanza ni el 40% de efectividad.

La Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones, sobre la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos tipo Valor Agregado, un tema específicamente tributario, el cual no solo incluye al Ecuador, sino a todos los países de la CAN, no se le ha dado el tratamiento correspondiente, por lo que no ha tenido el impacto para el cual ésta fue dictada.

Esta Decisión fue dictada en el año 2004, misma que entraría en vigencia cuando todos los países hayan ratificado lo acordado, pero que hasta el momento, no llega a tener el efecto inmediato que debería tener, a pesar de que en las leyes internas que nos rigen como son el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno entre otras ya contienen éste derecho dentro de su normativa.

El tratamiento que le damos en nuestro país a los tributos, es muy similar al que se le da a Colombia, Perú y Bolivia, países miembros de la Comunidad Andina,

aunque con la distinción que los porcentajes de éste impuesto es distinto en cada uno de los países antes mencionados. Por ejemplo, el porcentaje del IVA que se cobra en el Ecuador es del 12%, mientras que en Colombia es del 16%, en Bolivia del 13% y en Perú del 17%.

La armonización de la que hablamos no se ha dado en su totalidad, está destinada a garantizar las políticas tributarias de la región, que las condiciones de competencia entre los países miembros también sean equitativas, evitando de esta manera la introducción de obstáculos a las corrientes de comercio intracomunitarias, fortaleciendo la seguridad jurídica y estabilizando los regímenes tributarios nacionales.

Las Decisiones que se tomen dentro de la Comunidad Andina de Naciones, tiene que estar relacionadas con la normativa interna de los países, después de esta investigación podemos determinar que las incongruencias existentes son demasiadas, haciendo que la aplicación de la norma internacional se torne casi inexistente.

En el caso de la devolución del IVA en las exportaciones, las cuales se las ha tratado de forma individual y que se encuentran estipuladas en el capítulo IX, de la decisión 599, que trata sobre la Devolución y Compensación de saldos a favor, en donde se especifica cuál es el procedimiento que deberá seguirse en el caso de que éste se presentare.

En nuestro país, existe la norma interna para proceder con este tipo de requerimientos, pero, no se aplica de la forma adecuada, ni con los parámetros

correctos, ya que de diez solicitudes presentadas al ente regulador, solo tres son aceptadas y solo una se devuelve en su totalidad, por lo que, la aplicación de la norma nacional como de la norma comunitaria, no están dando los resultados esperados.

De acuerdo a la investigación realizada, en el Servicio de Rentas Internas, Distrito Norte, es en una zona fronteriza, en donde las importaciones y exportaciones se realizan a diario, no se ha presentado ninguna solicitud de devolución del IVA, ya que los requisitos que se piden los funcionarios, no están contemplados dentro de la normativa interna del país, ni en la norma intracomunitaria, como son, declaraciones del Impuesto a la Renta de los cinco años anteriores, desde el momento de la presentación de la solicitud, entre otros.

El artículo 32 de la Decisión Comunitaria 599, nos dice que, la devolución de lo pagado en las exportaciones, es un derecho que tiene el exportador para recuperar los saldos a favor que posee, de acuerdo a las legislaciones internas de cada país miembro, pero que sin embargo, por la ineficiencia de la entidad reguladora o por los funcionarios que ahí laboran, esto se ha convertido en un proceso complicado por las trabas que se imponen a los contribuyentes.

Por lo tanto, no es falta de la normativa interna de Ecuador, por lo que la devolución del Impuesto al Valor Agregado no sea restituido en el caso de las exportaciones, al contrario, mucha de la culpa la tiene el Servicio de Rentas Internas, ente regulador y recaudador de impuestos, que no está brindando un servicio óptimo para que los contribuyentes puedan presentar las solicitudes correspondientes.

Las normas internas como son, el Código Orgánico Tributario y la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, ante el tema de devolución, únicamente menciona los casos en lo que se puede presentar la solicitud, pero no da lineamientos específicos de cómo se debe realizar el procedimiento ni muchas otras cosas más, tornando a estas normas insuficientes para solucionar la problemática presentada.

Así es que, las normas internas antes mencionadas, nos dice cuales son los bienes y productos que son susceptibles de exportación y de los cuales se puede solicitar la devolución del IVA pagado, existe un caso particular que debería estar contemplado en estas leyes, y es el tratamiento que le debemos dar al petróleo, ya que éste se encuentra estipulado por separado.

El petróleo, es un recurso natural, al igual que lo son los camarones, las flores, entre otros productos que se dan en nuestro país, éste en cuanto se refiere al Impuesto al Valor Agregado, y sobre todo en el caso de las exportaciones, tiene lineamientos propios del producto y las cuales están dentro de la Ley Interpretativa del artículo 69 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Es recomendable, que no se trate a los bienes indistintamente, sean estos bienes muebles, o petroleros, sino que se otorgue un tratamiento único para las devoluciones de IVA, dentro del ordenamiento interno de nuestro país, incentivando de esta manera, que se produzcan mayores exportaciones e incrementando las recaudaciones dentro del Servicio de Rentas Internas.

Además, los funcionarios del gobierno encargados de las recaudaciones de los impuestos, no pongan trabas el momento de la presentación de las solicitudes, ya

que esto lo único que hace es afectar a la aplicación de la norma y dejando a un lado el principio de efecto directo contemplado en la norma comunitaria.

Otra manera de incentivar a las exportaciones, además de los beneficios tributarios, es eliminando las restricciones a ciertos productos, afectando a la economía interna y disminuyendo el comercio internacional.

La existencia de la norma internacional como de la norma interna del país, no son suficientes para que, las devoluciones de lo pagado en exceso se realicen de una forma óptima, debe existir una capacitación periódica del personal, procurando que los trámites se realicen de forma específica y sin necesidad de procedimientos no estipulados.

## BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA, Alberto. Breve Historia Económica del Ecuador. Corporación Editora Nacional. Quito – Ecuador. 1995.
- ALONSO GARCIA, R.: *Derecho comunitario, derechos nacionales y derecho común europeo*, Civitas, Madrid.
- BARROS JARPA, Ernesto. “Derecho Internacional Público”. Edición Santiago de Chile. Edición Jurídica de Chile. 1945.
- BENAVIDES LOPEZ, Jorge Enrique. “Lecciones de Derecho Internacional”. Señal Editora. Quinta Edición. Medellín – Colombia. 1996. 332 Páginas.
- CARVAJAL RAMIREZ, Fabián. “Derecho Comunitario. Énfasis Jurídico Latinoamericano”. Quito – Ecuador. Julio 2007. 257 Páginas.
- MORENO LOAIZA, Guadalupe, “*El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena como Medio Jurídico de Solución de Controversias*”. Tribunal Andino de Justicia Quito 1988.
- LOPEZ JIMENEZ, Ramón. “Tratado de Derecho Internacional Público”. Primera Edición. San Salvador – El Salvador. 1970.
- LUNA OSORIO, Luis. “Competir en el Mundo y Exportar”. Primera Edición. Quito – Ecuador. Abril de 1995.
- PICO MANTILLA, Galo, *Solución a las Controversias entre los países de la Comunidad Andina de Naciones*.
- SÁCHICA, Luis Carlos. “Introducción al Derecho Comunitario”. Colección de Estudios del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Quito – Ecuador. 1985
- TERAN CEVALLOS, Mauro. *Derecho de la Integración. Editorial Universitaria de la Universidad Central. Quito Ecuador. 1978*.
- TERAN CEVALLOS, Mauro. “Derecho Internacional Público Contemporáneo”.
- TOSCANO S., Luis. “Devolución del pago en exceso del IVA”. Universidad Andina de Justicia. Año 2005. Quito-Ecuador

- TOSI, Jorge Luis. "Derecho Comunitario Aduanero". Buenos Aires. Editorial Ciudad Argentina. 2002.
- Vázquez s., Lola y Otros. "Ecuador su realidad" Décima cuarta edición. Quito – Ecuador. 2006 – 2007. Pág. 406.

## Legislación

- Constitución Política del Ecuador de 2008
- Constitución Política del Ecuador de 1998
- Código Orgánico Tributaria
- Ley Orgánica Reformatoria para la Equidad Tributaria
- Ley Orgánica de Aduanas
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- DECRETO EJECUTIVO N°653.Publicado en el Registro Oficial N°144 de 11 de agosto del 2003
- Acuerdo de Integración Subregional Andino "Acuerdo de Cartagena"
- Protocolo Adicional al Acuerdo de Cartagena
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados
- Carta de la Naciones Unidas

## Páginas Web Consultadas

- <http://www.agencia-de-aduana.cl/Exportadores.asp>
- <http://www.comunidadandina.org>
- <http://www.dian.gov.co>
- [http://www.esc.eu.int/index\\_en.asp](http://www.esc.eu.int/index_en.asp)
- <http://europa.eu.int>
- <http://www.hoy.com.ec>

- [http://www.ecuadorinvest.org/ecuadorinvest/docs/10\\_9RegimenTributario.pdf](http://www.ecuadorinvest.org/ecuadorinvest/docs/10_9RegimenTributario.pdf)
- <http://www.mincomercio.gov.co/eContent/documentos/normatividad/circulares>
- [http://www.sica.gov.ec/agronegocios/biblioteca/Ing%20Rizzo/comercio%20exterior/tratado\\_comercio\\_ecu.htm](http://www.sica.gov.ec/agronegocios/biblioteca/Ing%20Rizzo/comercio%20exterior/tratado_comercio_ecu.htm)
- <http://www.sri.gov.ec>
- [http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/impuestos/impuestos\\_indirectos.htm](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/impuestos_indirectos.htm)
- <http://www.tlcperu-eeuu.gob.pe/index.php>
- <http://www.tecnologiacontable.com/prg/files/exportador.pdf>

## ANEXOS

### ANEXO 1

#### 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.

Dada en la ciudad de Quito, República del Ecuador, a los doce días del mes de julio del año dos mil cuatro.



## **ANEXO 2**

Sexagésimo octavo Período Ordinario de Sesiones de la Comisión  
02 de julio de 1996

Caracas – Venezuela

### **DECISION 388**

#### **Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes**

LA COMISION DEL ACUERDO DE CARTAGENA,

VISTOS: Los Artículos 30 y 44 del Acuerdo de Cartagena, las Decisiones 324, 330 y 370 de la Comisión y la Propuesta 273/Rev. 1 de la Junta;

CONSIDERANDO: Que es necesario avanzar en la armonización de los instrumentos y políticas económicas, con el objeto de garantizar el libre comercio sin distorsiones en el mercado ampliado;

Que, en tal sentido, debe establecerse como principio de orden general la no exportación de los impuestos indirectos que gravan los bienes finales de exportación;

Que, resulta conveniente avanzar hacia la devolución total de los impuestos indirectos que graven la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital vinculados a la producción, nacionales o importados,

consumidos o utilizados en la producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes destinados a ser exportados;

DECIDE:

Artículo 1.- Los impuestos indirectos que afectan la venta o al consumo de bienes se registrarán por el principio de País de Destino. En tal sentido, el tributo se causará en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia nacional o importada.

Artículo 2.- Las operaciones de exportación de bienes de los Países Miembros no estarán afectas al pago de impuestos indirectos.

Artículo 3.- Se consideran impuestos indirectos los definidos como tales en el artículo 13 de la Decisión 330.

Artículo 4.- El monto total de los impuestos indirectos vigentes, que figuran en el Anexo 1 de la presente Decisión, efectivamente pagados en la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, será devuelto al exportador.

La devolución de los impuestos indirectos a bienes de capital, procederá en la medida que ella no se confiera exclusivamente por razones de exportación.

Los impuestos indirectos no incluidos en el Anexo 1 se registrarán por lo dispuesto en las legislaciones internas de los Países Miembros.

Artículo 5.- La devolución de impuestos indirectos se hará mediante compensación o reembolso, en los plazos que determinen los Países Miembros.

Artículo 6.- Los Países Miembros dispondrán de sistemas de control posterior y de comprobación de la documentación sustentatoria que les permita asegurar que la exención, devolución, compensación, reembolso o suspensión de los impuestos indirectos se realice conforme a lo dispuesto en la presente Decisión.

Artículo 7.- Los Países Miembros informarán a la Junta cada vez que creen o modifiquen impuestos indirectos y presentarán un informe de las acciones que emprendan para dar cumplimiento a las disposiciones del presente régimen.

Dada en la ciudad de Caracas, Venezuela, a los dos días del mes de julio de mil novecientos noventa y seis.

## ANEXO 1

### RELACION DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS PARA LOS CUALES SE APLICA EL ARTICULO 4 DE LA DECISION

#### 1. BOLIVIA

- A. Impuesto al Valor Agregado.
- B. Impuesto a las Transacciones

#### 2. COLOMBIA

- A. Impuesto sobre las Ventas.

#### 3. ECUADOR

- A. Impuesto al Valor Agregado.
- B. Impuesto a los Consumos Especificos

#### 4. PERU

A. Impuesto General a las Ventas.

B. Impuesto de Promoción Municipal.

5. VENEZUELA

A. Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al por Mayor

B. Impuesto al Alcohol y Bebidas Alcohólicas

C. Impuesto sobre Tabacos y Cigarrillos

## ANEXO 3

### Decisión 635

#### **Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo**

LA COMISION DE LA COMUNIDAD ANDINA,

VISTOS: Los artículos 3, literal b); 54, literal e); y 57 del Acuerdo de Cartagena; y las Decisiones 599, relativa a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, y 600 sobre Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo;

CONSIDERANDO: Que el 12 de julio de 2004 la Comisión de la Comunidad Andina, en Reunión Ampliada con los Ministros de Economía, Hacienda o Finanzas, emitió las Decisiones 599 sobre Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y 600 sobre Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo, publicadas en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Número 1093 de 16 de julio de 2004;

Que, las Decisiones 599 y 600 tienen por finalidad armonizar algunos aspectos en materia de impuestos tipo valor agregado y tipo selectivo al consumo. Para alcanzar dicho objetivo es necesario que los Países Miembros dispongan de plazos razonables para adoptar las medidas legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para la aplicación de las normas contenidas en las referidas Decisiones;

Que, a tiempo de ratificar el contenido de las Decisiones 599 y 600, la Comisión de la Comunidad Andina considera necesario precisar su fecha de entrada en vigencia;

Que la Secretaría General presentó a consideración de la Comisión la Propuesta 157;

**DECIDE:**

**Artículo 1.-** Dejar sin efecto los artículos 40 de la Decisión 599 y 12 de la Decisión 600.

**Artículo 2.-** Las Decisiones 599 y 600 entrarán en vigencia el 1 de enero del año 2008.

A solicitud de un País Miembro, la Comisión de la Comunidad Andina prorrogará, hasta por tres años, la entrada en vigencia de las Decisiones 599 y 600.

La solicitud de prórroga deberá ser presentada con al menos tres meses de anticipación a la fecha prevista en el primer párrafo y expondrá el grado de avance en la adopción de las medidas a que se refiere el artículo 3 de la presente Decisión así como las circunstancias que motivan la solicitud.

**Artículo 3.-** Los Países Miembros informarán a la Secretaría General acerca de las medidas legislativas, reglamentarias o administrativas que adopten con la finalidad de asegurar la debida aplicación de las normas contenidas en las Decisiones 599 y 600.

**Artículo 4.-** La Secretaría General mantendrá informada a la Comisión de la Comunidad Andina sobre las medidas adoptadas por los Países Miembros en cumplimiento de las Decisiones 599 y 600.

**Artículo 5.-** La presente Decisión entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

Dada en la ciudad de Lima, Perú, a los diecinueve días del mes de julio del año dos mil seis.