

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR**  
**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA**



DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE  
ABOGADO  
DE LOS TRIBUNALES DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

**"IVA TARIFA CERO VS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y  
CONSECUENCIA EN LAS VENTAS DE BIENES Y  
SERVICIOS"**

HUGO RUBÉN HIDALGO LEÓN

**DIRECTOR:** CARLOS PONTON CEVALLOS

QUITO, 2016

Quito marzo 16, 2016

Doctor  
Santiago Guarderas I.  
Decano de la Facultad de Jurisprudencia.  
Pontificia Universidad Católica del Ecuador.  
Ciudad.-

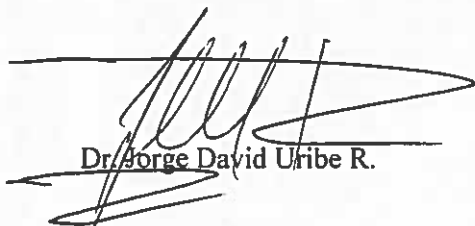
De mi consideración.

Conforme al pedido que se me efectuara mediante Oficio No. 500-SJG-15 de fecha 7 de diciembre del 2015, a continuación, sírvase encontrar el informe cualitativo de la disertación de la maestría titulada **"IVA TARIFA CERO VS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y CONSECUENCIA EN LAS VENTAS DE BIENES Y SERVICIOS"** elaborada por el señor Hugo Hidalgo León, previo a la obtención del título de Abogado.

1. La Disertación elaborada demuestra un trabajo investigativo a nivel tanto jurídico - tributario; haciendo énfasis en posibles consecuencias económicas.
2. La Disertación demuestra un importante dominio teórico práctico del Impuesto al Valor Agregado – IVA.
3. En cuanto se refiere al tema de la Disertación, se puede destacar que el mismo conlleva gran importancia y es de suma actualidad; incluso ahora que se están tramitando importantes Proyectos de Ley en esta materia.
4. La bibliografía y material utilizado, están acorde a la complejidad de la materia.

Por las consideraciones expuestas y toda vez que la Tesis cumple con todos los requisitos, la misma merece una calificación de 9 sobre 10.

Atentamente.



Dr. Jorge David Uribe R.

Recibido  
25. 4. 16  
12h 00

Quito, a 18 de marzo de 2016

Doctor  
Manuel Jiménez Moreano  
**SECRETARIO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 500-SJG-015 de 7 de diciembre de 2015, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Tesis de Disertación de Abogacía intitulada **"IVA TARIFA CERO VS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y CONSECUENCIA EN LAS VENTAS DE BIENES Y SERVICIOS"**, elaborada por el señor HUGO HIDALGO LEON, previo a la obtención del título de Abogado, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación se centra en el análisis de un ámbito del régimen tributario ecuatoriano que mantiene actualidad, como es el régimen del Impuesto al valor Agregado tarifa 0% y su impacto real en los costos operacionales de las empresas y en el precio final de venta al público de los bienes y servicios gravados con esta tarifa. La Tesis no llega a profundizar adecuadamente la problemática, aunque se hace una revisión general amplia que incluye aspectos de normativa supranacional, no exentos de debate, como son las Decisiones 388 y 599 de la Comunidad Andina. Pese a abordar con cierta amplitud la problemática del IVA, no propone de manera clara y específica una solución concreta, a la problemática analizada, lo que incide en el alcance de la investigación.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de OCHO SOBRE DIEZ.

Atentamente,

  
Dr. Sandro Vallejo Aristizábal  
**PROFESOR INFORMANTE**

*Recibido 21/03/2016*

Dedico el presente trabajo a todas las personas que me apoyaron y que de alguna forma dejaron huella a lo largo de estos años en especial a mis padres que supieron alentarme y brindarme su apoyo.

Agradezco al Dr. Carlos Pontón por su ayuda para la consecución de este trabajo por su incondicional apoyo y dedicación.

## **ABSTRACT**

El Impuesto al Valor Agregado se concibe como un impuesto que grava a todas las etapas de la producción pero que se hace efectivo dentro de la última etapa, en la cual el consumidor final realiza el pago real del impuesto a la Administración Tributaria. Esto se produce en cuanto el impuesto se traslada por las diferentes etapas de producción sin acumularse gracias a la presencia de sistemas por los cuales los productores pueden devengar el monto que pagan por el impuesto siempre y cuando usen el producto o servicio para producir otros bienes o servicios.

Al aplicar en el Ecuador el Impuesto IVA Tarifa Cero la traslatividad del impuesto se ve arruinada en cuanto no se prevé en ciertos casos un sistema efectivo para devengar el importe por el Impuesto al Valor Agregado originado en el uso de bienes y servicios gravados por la tarifa antes mencionada.

Asemejándose a una exención del impuesto lo que produce que los productores acumulen este importe en el precio del producto final. Produciendo que se afecte la cadena de producción de ciertos productos.

La tarifa cero fue concebida con el fin de eliminar las exenciones tributarias por cuanto afectan varios principios tributarios. Adicionalmente, atentan contra la naturaleza del impuesto al valor agregado y afectan al mercado de ciertos productos. Por lo cual es necesario establecer la necesidad de implantar un sistema de deducción del impuesto cuando los productores de etapas intermedias de producción de bienes y servicios puedan deducir lo que les corresponde con el fin de que no se traslade el importe del impuesto al precio final del producto.

Contenido	
Introducción.....	1
CAPITULO I	
Origen del IVA.....	3
Características del IVA y configuración de la Tarifa cero .....	6
Efecto cascada.....	14
CAPITULO II	
Hecho imponible .....	15
Aspectos del hecho generador .....	17
• Aspecto material.....	17
• Aspecto espacial .....	18
• Aspecto cuantitativo.....	18
• Aspecto subjetivo.....	19
• Aspecto temporal.....	21
Objeto del impuesto.....	21
Crédito Tributario.....	28
CAPITULO III	
Principios de Derecho tributario.....	31
Principio de Legalidad.....	32
Principio de Generalidad.....	34
Principio de igualdad.....	35
Principio de Equidad.....	39
Principio de Proporcionalidad.....	41
Principio de Eficiencia.....	42
Principio de Neutralidad.....	43
CAPITULO IV	

Decisión 338: Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes.....	46
Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado .....	47
Sexta directiva del Consejo de las Comunidades Europeas dada el 17 de mayo de 1977 .....	49
CAPITULO V	
IVA tarifa cero y crédito tributario.....	50
Conclusiones.....	55
BIBLIOGRAFÍA.....	59

## Introducción

El impuesto al valor agregado es uno de los impuestos más eficaces por cuanto, al tratarse de un impuesto indirecto y considerando estructura simple, puede ser aplicado a todos los bienes, servicios y personas sin distinción produciendo que su recaudación sea más simple comparada con otros impuestos. Los estados, a lo largo de la historia, cambian la estructura inicial de este impuesto transformándolo de acuerdo con la realidad de cada estado.

En consecuencia, por varios factores ya seas estos políticos, económicos y sociales, en varios estados ven la necesidad de aplicar en ciertos sectores exenciones, con respecto a este tributo, contradiciendo así la forma inicial en que fue estructurado el impuesto al valor agregado.

Este cambio produce que el impuesto se contraponga a los principios del derecho tributario, como son: la neutralidad, igualdad, equidad mismos que analizaré en el presente trabajo.

Al verificarse esto, varios estudiosos de la materia han tratado de alcanzar una solución y han propuesto establecer una tarifa cero que reemplazará los tributos exentos o en su defecto reemplazar las exenciones por tarifas mucho más bajas de las que se encuentran vigentes; de tal forma que se puedan desarrollar los sectores que lo necesiten en cada estado y a su vez se permanezca intacta la estructura del impuesto, al menos en sus elementos esenciales. Esto quiere decir que dichas tarifas también deberán tener los mismos beneficios a favor del contribuyente ya que solamente se cambiará la tarifa recaudada. Esto incluye la opción de acceder al crédito tributario, independientemente a la tarifa que use cada estado.

Esta solución es puesta en práctica en el Ecuador, empero su estructura no se asemeja en su totalidad al modelo previsto ya que, en varios de los casos propuestos para la aplicación de la tarifa cero, no se reconoce el crédito tributario o cualquier otro sistema que permita devengar el impuesto al valor agregado pagado en las etapas anteriores, por las que un producto deberá pasar para llegar a manos del consumidor final. Esto produce una afectación directa a los productores de ciertos bienes que necesariamente tienen que usar productos de tarifa cero para

producir otros productos con tarifa doce por ciento; por lo cual se ven obligados a añadir al precio de sus productos el valor que se pagó en razón de los productos adquiridos con tarifa cero.

Hay que enfatizar que el impuesto al valor agregado nace con el fin de gravar la última etapa de la producción de forma real, entendiéndose que el pago real que se hace en virtud del impuesto al valor agregado se lo realiza en la última etapa de la producción y en cuanto a las demás etapas, si bien se encuentran obligadas al pago del impuesto, ellos tienen el derecho de resarcirse del pago por medio del crédito tributario o por cualquier otro medio que tenga un similar efecto.

La finalidad de este trabajo es analizar qué principios tributarios se encuentran afectados por el impuesto al valor agregado tarifa cero utilizado en el Ecuador; establecer la importancia del crédito tributario o cualquier otro sistema que ayude a los productores intermedios a resarcirse de este impuesto; y establecer la afectación a los contribuyentes del uso de la tarifa cero según la estructura ecuatoriana, teniendo en cuenta que la única persona que es llamada a tributar de manera real en el impuesto al valor agregado es el consumidor final.

## CAPITULO I

### Origen del IVA

El Impuesto al Valor Agregado si bien es un impuesto moderno tiene su origen en varios tributos indirectos que se usaban en la antigüedad como por ejemplo la Centesima rerum Venalium<sup>1</sup> cuyo problema principal era un efecto cascada que se producía al no prever ningún sistema de compensación en las diferentes etapas de la producción. Al respecto se propuso como solución gravar mediante un impuesto monofásico la última etapa de la producción y distribución.

La concepción moderna del IVA se le atribuye al autor Maurice Lauré, director adjunto de la Dirección General de Impuestos en Francia. Lauré realizó un análisis sobre dos tendencias que existían en la época. La primera que consistía en un sistema por el cual se gravaba la primera etapa de producción y la segunda por la cual se buscaba gravar la última etapa de la producción.

Con respecto a la primera tendencia, Lauré propone un modelo con el fin de superar el inconveniente principal del gravamen en la etapa del productor, al cual atribuyo el desaliento al progreso técnico, por la doble imposición que hacía incidir sobre las inversiones en equipos, utillaje industrial y otros bienes de consumo rápido que no tuvieran carácter de materias primas, por cuanto las leyes de impuestos a las ventas admitían únicamente a los productos considerados materia prima como deducibles.

En cuanto a la segunda tendencia, “Lauré se percató de las posibilidades de aplicar en la recaudación de los impuestos al consumo la teoría de las cadenas de valor añadido para combatir el fraude cometido cuando los impuestos sobre las ventas se causan solamente en la última etapa

---

<sup>1</sup> Histórico Digital, Los impuestos en el Imperio Romano, Internet. <http://historicodigital.com/los-impuestos-en-el-imperio-romano.html>: Acceso:(25/11/2014)

El autor dice que “Los impuestos en el imperio romano “La Centesima rerum venalium, también conocido como Vectigal Auctionum o Vectigal rerum venalium, fue establecida por Augusto para hacer frente a los gastos que se derivaron de la guerra civil. Era un impuesto sobre las ventas, debiéndose abonar al estado una centésima parte del coste. Este gravaba tanto a las grandes ventas como edificios y terrenos, como la de otros bienes de menor envergadura como animales o determinados útiles. Era uno de los impuestos más impopulares y, por eso aparece abollido en varias ocasiones, así como restituido en momentos de necesidad. Más impopular era el impuesto dictado por Caligula, el Vectigal Ansarii Promercialium que gravaba los productos de consumo habitual y necesario.”

de la producción y distribución y, por lo tanto, existe una mayor tentación tanto para comerciantes como para consumidores de coludirse y evadir el pago del impuesto.”<sup>2</sup>

Para mayor comprensión se entiende como cadena de valor a un “conjunto de actividades realizadas por la empresa con el objetivo de transformar las materias primas en productos terminados que posteriormente sean distribuidos a los consumidores finales”<sup>3</sup>.

Lauré observa que, mientras se graven todas estas etapas, los contribuyentes cada vez se verán menos tentados a evitar el pago del impuesto. Por lo cual, propone la implementación de un impuesto plurifásico que afecte a todas las etapas de producción.

La primera ley de la cual nace la estructura moderna del IVA se denominó *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, fue promulgada el 10 de abril de 1954 y estuvo dirigida a las grandes empresas. Posteriormente, este gravamen se expandió a los diversos negocios.

Fue tal el impacto de este impuesto que el Consejo de la Comunidad Económica Europea (origen de la Unión Europea) aconsejó la adopción de este sistema. A partir de esto, lo adoptarían otros países modificándolo según sus legislaciones internas.<sup>4</sup>

En el Estado ecuatoriano, el Impuesto al Valor Agregado tiene su origen desde la presidencia del Dr. José Luis Tamayo, en la que se dicta la ley de Impuesto a la Ventas Comerciales e Industriales, misma que fue publicada en registro oficial número 913 de 29 de octubre de 1923<sup>5</sup>. En el cual se grava toda transferencia realizada por comerciantes e industriales, siempre y cuando el bien no tenga como objetivo el consumo.

---

<sup>2</sup> David Calderón Medina; COMERCIO ELECTRONICO. UNA PERSPECTIVA TRIBUTARIA MEXICANA, México, Editorial: IMCP (INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS), 2010; página. 96

<sup>3</sup> María de Lourdes Eguren Martí (Fernandez), LA CADENA DE VALOR BAJO UN ENFOQUE SISTÉMICO Y SUS IMPLICACIONES EN EL ANÁLISIS DE LA CREACIÓN DE VALOR EN LA EMPRESA; Internet. [http://www.academia.edu/1639991/LA\\_CADENA\\_DE\\_VALOR\\_BAJO\\_UN\\_ENFOQUE\\_SIST%3%89MICO\\_Y\\_SUS\\_IMPLICACIONES\\_EN\\_EL\\_AN%3%81LISIS\\_DE\\_LA\\_CREACI%3%93N\\_DE\\_VALOR\\_EN\\_LA\\_EMPRESA](http://www.academia.edu/1639991/LA_CADENA_DE_VALOR_BAJO_UN_ENFOQUE_SIST%3%89MICO_Y_SUS_IMPLICACIONES_EN_EL_AN%3%81LISIS_DE_LA_CREACI%3%93N_DE_VALOR_EN_LA_EMPRESA), Acceso: 23/10/2014

<sup>4</sup> David Calderón Medina; Op. Cit.; página. 97

<sup>5</sup> Congreso de la República del Ecuador, Decreto Ley de Impuestos Sobre Ventas Comerciales e Industriales; Registro oficial 913 de 29 de octubre de 1923, pg. 3

Mediante Decreto Supremo número 1239 de 1 de noviembre de 1941 <sup>6</sup>, se crea un impuesto a todas las mercaderías que se importen sobre el valor bruto de sus ventas en el que se determinan diversos porcentajes y distintas fuentes impositivas.<sup>7</sup>

Posteriormente, en julio de 1970<sup>8</sup> se preverá en las normas tributarias ecuatorianas disposiciones sobre Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios que es un impuesto mercantilista, es decir grava las actividades mercantiles mas no las transacciones.

El Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios se encontraba dividido en dos partes: el Impuesto a las Transacciones Mercantiles, que gravaba las transacciones mercantiles de mercancías nuevas y usadas; y el Impuesto sobre la Prestación de Servicios, que grava las ventas o entradas brutas que se obtenían por la prestación de servicios.

El 29 de julio de 1970, en Registro Oficial No. 27, se promulgó la Ley de impuesto a las transacciones mercantiles y a la prestación de servicios, en la cual se suma a lo mencionado, que el impuesto se encuentra dirigido a todas las etapas de la comercialización; y se establece un descuento en el pago del valor del impuesto que se haya pagado por adquirir el bien transferido.

Finalmente, con la aparición del IVA <sup>9</sup> se deja a un lado el término *mercadería* y se lo sustituye por el concepto civilista *transferencia*, ampliando el alcance del tributo no solo en un ámbito mercantil. Adicionalmente, en la Ley de Régimen Tributario Interno se estableció como exenciones a varios productos y servicios que se consideraron importantes para el desarrollo productivo nacional o que era complicada la recaudación del impuesto con relación a esa fecha, entre los cuales se encontraban los que actualmente se consideran impuestos gravados con tarifa cero. Posteriormente, se reformará esta ley a 22 días de agosto de 1995, reforma en la cual se integrará el impuesto IVA tarifa cero. Los efectos y aplicación los analizaré más adelante.

---

<sup>6</sup> Decreto Supremo número 1239, Registro. Oficial No. 356 el 01 de noviembre del 1941

<sup>7</sup> Luis Ponce Calderón; Tesis El IVA como impuesto indirecto; Quito-Ecuador; Tesis Doctoral, Pontificia Universidad del Ecuador; 1995; pág. 7

<sup>8</sup> Registro Oficial número 429 de 12 de mayo de 1970 pp. 2577

<sup>9</sup> Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 342 de 22 de diciembre de 1989

El IVA es considerado un impuesto multifásico, en su concepto más amplio esto consiste en la aplicación de un gravamen a todas las operaciones de venta, sin tener en cuenta el proceso previo a dicha venta<sup>10</sup> complementariamente a lo antes mencionado; los impuestos multifásicos se pueden clasificar en: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Cascada. En el Impuesto al Valor Agregado se causa gravamen en todas las etapas de la producción, mismo que se compensa por medio del crédito tributario o cualquier otro sistema de compensación de tal forma que, el beneficiario final del bien o servicio producido, tiene que realizar el pago real del impuesto. El impuesto cascada que, al contrario del IVA, carece de un sistema de compensación eficaz lo cual provoca que el impuesto se acumule en todas las etapas de la producción por las que pase un producto hasta llegar al consumidor final.

En contraposición a esto, tenemos los impuestos que gravan una etapa única. Estos son conocidos como monofásicos, es decir, grava el producto o servicio en solo una de las etapas.<sup>11</sup>

Otra clasificación que es importante comprender es la de los impuestos acumulativos y no acumulativos. Cuando hablamos de IVA estamos hablando de impuestos no acumulativos, esto lo podemos constatar ya que en el IVA, gracias al crédito tributario que sirve de soporte para el gravamen, se produce el traslado del impuesto que se genera en la etapa de producción hacia el consumidor final sin variar el monto que dio origen en un principio al impuesto.

### **Características del IVA y configuración de la Tarifa cero**

**Es un tributo.-** Se configura como una carga, un gravamen de carácter económico que lo sufren las personas sean estas jurídicas o naturales para con el Estado y se configura dentro de presupuestos que son determinados por la ley que se concretan en el hecho generador, que es la obligación que tiene que ser pagada en especie, dinero o servicio que pueda ser apreciado en dinero<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Susana Camila Navarrine Directora, Bernardo Rappaport; Revista Jurídica Argentina La Ley – Revista De Impuestos, Derecho Tributario Doctrinas Esenciales; Tomo Ii, El Impuesto Al Valor Agregado; Buenos Aires – Argentina; 2010, pág. 6

<sup>11</sup> *Ibíd.*: pág. 6

<sup>12</sup> León Pérez de los Ríos; Elementos de derecho tributario; República de Colombia; Pontificia Universidad Javeriana; 1976 pp.65

Cuando hablamos de IVA tarifa cero en un sentido estricto nos encontramos frente a una tarifa de menor porcentaje a la ordinaria cuya diferencia sustancial es la existencia de hechos o actos taxativos en los cuales deberá ser aplicada, ya sea por necesidad del Estado de desarrollar ese sector económico o por política estatal. En consecuencia, deberá contar con los mismos derechos y beneficios inherentes al tributo principal, como por ejemplo el crédito tributario.

Empero en el Ecuador la configuración de este tributo no se basó en el modelo antes explicado ya que se lo estructuró como una exención al tributo de tarifa normal. Se habla de exención ya que los bienes y servicios que se encuentran encasillados en la tarifa cero generan gravamen y tienen que ser declarados al fisco.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup>Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI; Codificación 26; Registro Oficial Suplemento 463 de 17/11/2004

“ Art. 55.- Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes:

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

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

- 7.- Papel bond, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros;
- 8.- Los que se exporten;
- 9.- Los que introduzcan al país:
  - a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos;
  - b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y

**En dinero.-** Es imperativo que el pago de los impuestos se lo realice mediante dinero, en la legislación Ecuatoriana en el artículo 15 del Código Tributario<sup>14</sup>. El pago se puede realizar mediante dinero o la prestación de algún servicio, siempre y cuando sea apreciable el servicio en dinero. Pese a que esto se encuentra previsto en la ley, en la práctica se realiza el pago únicamente en dinero.

En el caso de la tarifa cero en el Ecuador se estructura como una exclusión, es decir, no nace la obligación de realizarse el pago ya que este se configura como una excepción al hecho generador de la tarifa doce por ciento.

Es un **Impuesto real.-** ya que su hecho imponible se determina sin referencia a sujeto alguno. Es decir, que para la configuración de este impuesto es necesario que se concrete solamente un hecho factivo que el impuesto al valor agregado sea la transferencia de un bien o

---

su reglamento;

c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; y las de cooperación institucional con entidades y organismos del sector público y empresas públicas;

d) Los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización;

e) Los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), siempre que los bienes importados sean destinados exclusivamente a la zona autorizada, o incorporados en alguno de los procesos de transformación productiva allí desarrollados.

11. Energía Eléctrica;

12. Lámparas fluorescentes;

13.- Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; y,

14.- Vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD 35.000. En caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa doce por ciento (12%).

15.- Los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos, siempre que el valor en aduana del envío sea menor o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, que su peso no supere el máximo que establezca mediante decreto el Presidente de la República, y que se trate de mercancías para uso del destinatario y sin fines comerciales.

16.- El oro adquirido por el Banco Central del Ecuador en forma directa o por intermedio de agentes económicos públicos y privados, debidamente autorizados por el propio Banco. En las adquisiciones locales e importaciones no serán aplicables las exenciones previstas en el Código Tributario, ni las previstas en otras leyes orgánicas, generales o especiales.

17. Cocinas de uso doméstico eléctricas y las que funcionen exclusivamente mediante mecanismos eléctricos de inducción, incluyendo las que tengan horno eléctrico, así como las ollas de uso doméstico, diseñadas para su utilización en cocinas de inducción y los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas.”

<sup>14</sup> Ibid.

“Art. 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”

servicio; esto es aplicable en todos los casos sin tomar en cuenta la tarifa. Solamente difiere en el caso del impuesto al valor agregado tarifa cero, la transferencia deberá ser de los bienes y servicios que se encuentran enumerados de forma taxativa en la ley.

**Neutralidad.-** El impuesto al valor agregado se caracteriza por no tener en cuenta circunstancias del sujeto pasivo, dado que se establece una tarifa para todos los contribuyentes sin tomar en cuenta de forma individual el patrimonio de cada individuo.

En el caso de la tarifa cero como tarifa es discutible su neutralidad ya que, esta tarifa nace con el objeto de no perjudicar a las personas que habitan en el estado que cuentan con pocos recursos por lo cual se puede observar que la mayoría de bienes y servicios que cuentan con tarifa cero son productos de la canasta básica, es decir benefician a un cierto grupo de la población causando perjuicio de cierta forma al sector productivo de estos bienes. Si bien no se toman en cuenta circunstancias específicas de los contribuyentes sujetos a esta tarifa, se podría decir que se pierde neutralidad, en cuanto se discrimina de forma positiva a ciertos sectores económicos y de consumidores. Contrario a este argumento, nace el que a todos los contribuyentes se les aplica un tributo o en el caso de ser necesario una política de Estado, que se encuentre debidamente justificada, no afecte y que cuente con las mismas condiciones, derechos y obligaciones. En este caso no se ve afectado el principio de neutralidad.

La tarifa cero ecuatoriana afecta la neutralidad ya que no posee todas las características de una tarifa; sino que, se configura como una exención, generando la traslación al precio del tributo que se produciría por el uso de los bienes o servicios utilizados para crear bienes o servicios con tarifa doce por ciento.

Adicionalmente, el impuesto se aplica a todas las etapas productivas sin distinción, independiente del número de etapas por las que haya pasado un producto en su fabricación<sup>15</sup>. Esta característica nace a partir de la premisa de que el impuesto al valor agregado grava con tarifas uniformes a las transacciones y se complementa con la posibilidad de computar con el crédito tributario lo que se declaró en una etapa anterior, de tal forma que el consumidor final sea el único afectado por el gravamen del impuesto. En virtud de esto se sostiene que, en el caso

---

<sup>15</sup> Susana Camila Navarrine Directora, Bernardo Rappaport; Op. Cit.: pp6

que se produzca una variación en la tarifa, se podría ver vulnerada esta característica que afectaría la integración vertical que existe entre productores, comerciantes y consumidor final. Incluso se podría decir que al discriminar el pago de la tarifa en ciertos bienes y servicios, que es lo que pasa en el caso del impuesto de la tarifa cero, se vulneraría este principio.<sup>16</sup>

**Instantáneo.-** Su presupuesto se agota en sí mismo una vez realizado sin que se reproduzca a lo largo de un periodo más o menos dilatado. Esto se verifica en caso del impuesto al valor agregado, en cuanto al producirse la transacción del bien o servicio en ese mismo momento el contribuyente estará obligado a pagar el valor correspondiente por el impuesto; y el comerciante o productor tendrá la obligación de emitir la factura con el detalle correspondiente.

La tarifa cero también posee esta característica, ya que al producirse la transacción de los bienes y servicios enumerados taxativamente en la ley nace la obligación de emitir el comprobante con el detalle en el que conste que son productos gravados con tarifa cero y a su vez se genera la obligación del contribuyente de declarar al fisco la adquisición de esos bienes o servicios.

**Trasladable.-** Por naturaleza el IVA traslada la carga tributaria a través de las diferentes fases de la producción a través de métodos contemplados por la legislación teniendo como resultado que los productores no tengan mayor afectación por el tributo al generar un bien o servicio y a su vez el contribuyente de jure recibe toda la afectación por el gravamen<sup>17</sup>. García Vizcaíno (1999) señala que el proceso mediante el cual el contribuyente afectado por el

---

<sup>16</sup> Catalina García Vizcaíno; El Derecho Tributario Vigente, Análisis de la Legislación, Doctrina y Jurisprudencia Tomo III; Buenos Aires – Argentina, Ediciones Depalma : LexisNexis, Segunda Edición ampliada y actualizada Cit. Reig, Enrique J., 1999 pág. 234 -235

“Un impuesto a las ventas que solo grave las ventas de mercaderías y no las de servicios discrimina(...) en los consumidores según sus preferencias y posiblemente es más regresivo que un impuesto que alcance tanto a las ventas de los bienes como a los servicios”

<sup>17</sup> Catalina García Vizcaíno; Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas Tomo I; Buenos Aires – Argentina, Ediciones Depalma : LexisNexis, Segunda Edición ampliada y actualizada Cit. Reig, Enrique J., 1999 pág. 234 -235

Morselli la define como “el proceso mediante el cual el contribuyente afectado por el impuesto (percudido), valiéndose de determinadas fuerzas económicas, trata de hacer recaer, lográndolo, parte o toda la cuota del impuesto de que es objeto, sobre otro sujeto, el cual, a su vez, se vale de las mismas fuerzas para transferir toda o parte de su carga sobre otros, hasta que llega a un último sujeto, que soportará en todo o en parte el impuesto (contribuyentes incididos).

impuesto (percutido), valiéndose de determinadas fuerzas económicas, trata de hacer recaer, lográndolo, parte o toda la cuota del impuesto de que es objeto, sobre otro sujeto, el cual, a su vez, se vale de las mismas fuerzas para transferir toda o parte de su carga sobre otros, hasta que llega a un último sujeto, que soportará en todo o en parte el impuesto (contribuyentes incididos).

Para mayor comprensión es necesario establecer que el proceso de traslación difiere del proceso de incidencia. El proceso de traslación se presenta si el impuesto da lugar o no al aumento de precios. Mientras que proceso de incidencia se evidencia si la carga definitiva de dicho impuesto recae o no sobre los consumidores adquirentes finales de los productos gravados. De forma desglosada, el último término hace referencia a la disminución de riqueza del contribuyente como consecuencia de la creación del impuesto.

La traslación tiene varias condiciones:

El tipo impositivo en cuanto a la factibilidad de la traslación. Dentro de los impuestos indirectos, el ejemplo más emblemático es el caso del impuesto al valor agregado.

Las condiciones de oferta y demanda en las cuales primero se analiza si la demanda del producto donde va a recaer el impuesto es elástica de forma ambigua, si el producto posee o no productos sustitutivos. En el caso del impuesto al valor agregado no se denota ningún inconveniente ya que este es aplicable a todos los productos de manera general.

La definición de traslación se complica, en cuanto se aplican otro tipo de tarifas o se establecen productos exentos dentro impuesto al valor agregado sin tomar en cuenta métodos de devolución del impuesto en el primer caso. En consecuencia de esta premisa, organismos internacionales tomaron como medida evitar la aplicación de exenciones, por lo cual crearon la tarifa cero en el caso del Impuesto al Valor agregado. Sin embargo, es mal aplicada en el Ecuador ya que se le aplica como exención mas no como una tarifa.

En cuanto a la oferta, esta varía según se traten de productos percibles o no. Además según los precios en productos primarios como por ejemplo los de la agricultura y minería artesanal que varían de precio de cada productor siendo difícil la traslación del impuesto.<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Catalina García Vizcaíno; Tomo I, Op. Cit. pp. 84-87

**Exigido obligatoriamente.-** El pago y declaración de un impuesto no puede quedar a potestad del contribuyente, ya que esto generaría inestabilidad tanto por la difícil recaudación de los impuestos como en el momento que el Estado necesite disponer de los fondos recaudados ya que los impuestos son necesarios para el sostenimiento del Estado.

En razón a esto, el Estado por medio de su fuerza punitiva, que guarda relación con el imperium que tiene, obliga al pago y a la declaración del impuesto al contribuyente. De constituirse no pago por parte del contribuyente, la administración impone sanciones de carácter pecuniario e incluso de carácter penal en caso de que la administración fiscal se vea defraudada de forma dolosa por el contribuyente.

Tiene **repercusión del deudor legal al destinatario económico** de tal manera que son efectivos en la medida en que se trasladen hacia adelante mediante el aumento del precio de los bienes o servicios gravados.<sup>19</sup>

Para que sean efectivos es necesario que el Estado implemente métodos o sistemas que faciliten el cobro de este impuesto y así no se produzca la acumulación del impuesto de las etapas de producción y comercialización de un bien o servicio, del tal forma que consumidor final acarree el pago del gravamen. En el Ecuador se implementó el crédito tributario que ha dado resultado en cuanto evita la acumulación del impuesto al valor agregado causado en las etapas anteriores. Pero en la legislación ecuatoriana no se permite el uso de este en la tarifa cero; sin embargo, concurre un problema en las etapas intermedias de la producción ya que no se consideró que dentro de la producción de un bien o servicio en una etapa intermedia se puedan usar productos gravados con tarifa cero. Los mismos que no tienen devolución alguna, obligando a los comerciantes de esta fase a aumentar el precio del producto.

**Distribución de la carga financiera.-** “Implica una menor alícuota al distribuirse a más personas la carga del impuesto.”<sup>20</sup> Esta característica nace bajo la premisa de que el Estado solicita al contribuyente un tributo, el mismo que necesita para su subsistencia y sostenibilidad

---

<sup>19</sup> Sandro Vallejo Aristizábal; Régimen Tributario y de Aduanas Texto Guía Modulo: Régimen Tributario y de aduanas; Quito-Ecuador, Universidad Técnica Particular de Loja; Escuela de ciencias Jurídicas; Posgrado en derecho empresarial;2005

<sup>20</sup> Susana Camila Navarrine Directora, Bernardo Rappaport; Op. Cit.: pp 7

del gasto público. Esta premisa fue criticada puesto que puede existir una confusión con el concepto de precio. Por lo cual se propuso la idea por la cual se alude al tributo como un pago que tienen que hacer los ciudadanos para recibir una contraprestación del Estado, misma que se puede verificar en servicios públicos y obra pública que realiza el Estado. Bajo esta premisa se puede decir que la prestación de servicios públicos y obra pública que realiza el Estado es bastante costosa y si su pago lo realizarán solo las personas que se benefician con este servicio sería bastante alto el monto a pagar por cada individuo por lo cual al distribuir el pago entre todos los ciudadanos el monto a pagar de forma individual por cada contribuyente disminuye de tal forma que es factible el pago por parte del contribuyente y no le encarece disminuyendo en gran medida la capacidad de adquisición del mismo. Se establece el impuesto en la medida de la capacidad contributiva del contribuyente.

En cuanto a esto, existen ciertos sectores de la producción en los cuales es necesario implementar políticas que ayuden a su desarrollo. En el caso del Ecuador es el sector primario en general y otros productos que se encuentran enumerados en el LORTI art. 55, por lo cual el Estado instituye la tarifa cero por ciento del IVA como exención. Sin embargo, la implementación de exenciones tienen consecuencias dentro de la cadena de producción en la cual se basa el impuesto al valor agregado, afectando así a los productores que necesitan productos exentos para elaborar sus artículos los cuales trasladan esta afectación al consumidor final del producto por medio del precio.

**Evasión.-** Se limita al diversificarse el impuesto de tal forma que el monto que dé resultado no sea alto; por lo tanto es menos tentador para el contribuyente tratar de evadir el impuesto.<sup>21</sup> También cabe mencionar que al integrar a los mismos contribuyentes como agentes de percepción del impuesto y establecer incentivos tributarios, los contribuyentes son agentes activos dentro de la recaudación del impuesto al valor agregado, como por ejemplo el crédito tributario y la imposición de sanciones pecuniarias altas. Es bastante complicado que un contribuyente se arriesgue a no pagar sus tributos.

Es un impuesto **plurifásico**, Manuel de Juano lo determina como un “impuesto que recayendo sobre el consumidor final, que es quien en definitiva lo paga a través de sus

---

<sup>21</sup> Susana Camila Navarrine Directora, Bernardo Rappaport; Op. Cit.: pp7

consumos, ha de ser ingresado al Fisco por cada una de las etapas del proceso económico de producción, distribución y comercialización, en proporción al valor que cada una de ellas incorpora al producto.”<sup>22</sup> Esta característica facilita la recaudación para el fisco y permite un mayor control permitiendo verificar cada etapa del proceso de producción de un bien hasta llegar al consumidor final, quien es el obligado en *stricto sensu* de pagar el gravamen.

## Efecto cascada

El efecto cascada se produce en los impuestos acumulativos. El gravamen se va acumulando en cada etapa, “produciendo al final un impuesto cuantitativamente superior a la tarifa impositiva establecida”<sup>23</sup> En el impuesto al valor agregado no existe este efecto gracias al crédito tributario, ya que se produce la traslación íntegra del impuesto al consumidor final logrando con esto la eficacia del impuesto.

En palabras del doctor Sandro Vallejo Aristizábal se puede definir al efecto cascada como:

“La acumulación de un impuesto sobre las ventas en las distintas etapas, gravando sobre la totalidad, sin reconocer créditos fiscales por los impuestos pagados en anteriores estadios, con la consecuencia de que el impuesto de la etapa anterior forma parte de la base imponible de la etapa siguiente, torna a tal impuesto antieconómico, generando los efectos multiplicadores en cascada o piramidal”<sup>24</sup>

Esta clase de “impuesto no es en absoluto neutro; es regresivo e injusto desde el punto de vista del mercado de competencia; favorece o estimula la integración de empresas y la concentración de la riqueza”<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> De Juano Manuel, *Tributación sobre el valor agregado IVA*, Buenos Aires-Argentina, Macagno Landa y Cía. S.R.L., 1975, pág. 63

<sup>23</sup> Sandro Vallejo Aristizábal; *Régimen Tributario y de Aduanas Texto Guía Modulo: Régimen Tributario y de aduanas*; Quito-Ecuador, Universidad Técnica Particular de Loja; Escuela de ciencias Jurídicas; Posgrado en derecho empresarial; 2005

<sup>24</sup> Catalina García Vizcaíno; Tomo I, *Op. Cit.* pp.143.144

<sup>25</sup> Sandro Vallejo Aristizábal, *Op. Cit.*

El impuesto tipo cascada presenta ciertas desventajas en la actualidad, entre otras este tipo de impuesto no es en lo absoluto neutro, sino, es regresivo e injusto desde el punto de vista del mercado de competencia, favorece o estimula la integración de empresas y concentración de riqueza; y, entre otros inconvenientes, dificulta la desgravación de los productos destinados a la exportación. Por otro lado, puede favorecer a los productos de fabricación nacional.<sup>26</sup>

## CAPITULO II

### Hecho imponible

Según Plazas Vega es el presupuesto fáctico determinante de la carga fiscal<sup>27</sup>. En opinión de Ramírez Cardona el hecho imponible es considerado por la ley sustancial como parte del elemento fáctico de la obligación tributaria. Su verificación por intermedio del hecho generador imputable a determinado sujeto, causa materialmente la obligación.<sup>28</sup> Es decir, que es un hecho jurídico, el cual es previsto por la ley y una vez verificado genera una obligación tributaria al contribuyente. Se puede considerar como un hecho jurídico por cuanto se produce una acción realizada por el hombre que tiene una consecuencia jurídica, en este caso el pago del impuesto, al ser verificado el hecho como un elemento importante en esta definición es que tiene que estar previsto por la ley. Esto es respaldado por el principio de legalidad que trataré más adelante y la constitución en el artículo 301<sup>29</sup>. Adicionalmente, el hecho deberá ser verificado por la administración caso contrario no generará obligación alguna esto lo prevé el artículo 15 del código tributario.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> Plazas Vega, Mauricio; El impuesto sobre el valor agregado IVA; Santa Fe de Bogotá-Colombia; Editorial Temis S.A., 1998; pág. 40

<sup>27</sup> Plazas Vega Mauricio A.; Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario; Bogotá Colombia; Segunda Edición; Editorial Temis; 2000; pág. 698

<sup>28</sup> Plazas Vega Mauricio A.; Op.Cit.: pág. 700

<sup>29</sup> Constitución de la República del Ecuador; Registro Oficial 449 de 20/10/2008

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.”

<sup>30</sup> Código Tributario; Codificación 9, Registro Oficial Suplemento 38 de 14/06/2005, Última modificación: 29/12/2014

“Art. 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una

En la doctrina, el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado es el consumo, en nuestra legislación, en palabras del LORTI, se hace referencia al hecho imponible como la transferencia de bienes o servicios, la cual se origina del verbo transferir cuyo significado es:

“Ceder a otra persona el derecho, dominio o atribución que se tiene sobre algo.”<sup>31</sup>

Esta transferencia deberá realizarse a título oneroso. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, el hecho imponible de transferir el bien o servicio se produce en todas las etapas de la producción y nace en cuanto el hecho pueda ser verificado siempre y cuando cumpla ciertos aspectos inherentes a su naturaleza<sup>32</sup>. En cuanto al uso correcto de estos términos considero que transferir no es el término más acertado, ya que por medio del crédito tributario el gravamen queda sin efecto, es decir, sin la disminución de riqueza del contribuyente. Es más acertado hablar de consumo, ya que el obligado final al pago del impuesto es el contribuyente que concluye la cadena de producción del bien o servicio, es decir el consumidor final.

El hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado en general se encasilla en tres clases de operaciones<sup>33</sup>. En el caso del Impuesto al Valor Agregado tarifa cero es un caso particular

---

prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”

<sup>31</sup> Real Academia Española; Diccionario de la RAE. Internet. <http://lema.rae.es/drae/?val=transferencia>; Acceso: 04/11/2014

<sup>32</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI; Op. Cit.

Para mayor comprensión de este concepto el RLORTI en su artículo 140 nos indica:

- El IVA bienes corporales muebles en todas sus etapas de comercialización, es decir que grava los productos desde un productor primario hasta llegar al consumidor final quien es el sujeto al que es dirigido el impuesto de forma directa algo importante a tomar en cuenta es que no importa si la transferencia se hizo a título oneroso o gratuito. Oneroso en cuanto se haya recibido un precio o un pago sea este en dinero o especie para realizarse la transferencia como por ejemplo la compraventa, arriendo y gratuito en cuanto por lo contrario no se haya recibido nada a cambio por el producto por ejemplo la donación.
- Las transferencias serán gravadas cuando se realicen en territorio ecuatoriano
- Los retiros de bienes muebles realizados por un vendedor o dueño, socios, accionistas, directores, funcionarios o empleados de la sociedad para consumo personal sean estos de su propia producción o reventa o comprados para prestar un servicio. El código propone una presunción que en caso de que falten bienes en el inventario de la sociedad o vendedor serán tomados como transacción. Al menos que se pruebe la debida destrucción o pérdida de los bienes.
- Autoconsumo se produce cuando los bienes del inventario pasan a ser activos fijos, en este caso se prevé la base imponible el precio de comercialización.
- Comercialización de derechos de propiedad intelectual
- También recaerá sobre la prestación de servicios en el Ecuador sea por personas naturales o jurídicas

<sup>33</sup> Cesar Albiñana; Sistema Tributario Español y Comparado; Madrid; TECNOS, 1992; pág. 551

El tratadista español de Derecho Tributario, Cesar Albiñana en su obra Sistema Tributario Español y Comparado nos dice que el hecho imponible en el Impuesto al Valor Añadido se configura en torno a tres clases de operaciones. Y así se prevé la sujeción a gravamen de las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios, incluido el

dado que nace de la transferencia de ciertos bienes y servicios, que por su importancia económica y social se les asigna una tarifa especial; de tal forma que sea más factible su desarrollo en el mercado teniendo en cuenta que todos los contribuyentes que participen en la línea de producción de estos servicios y bienes deberán tener los mismos derechos y obligaciones de los productos que posean otra tarifa. En el caso ecuatoriano es considerado como exención, ya que no cuenta con mecanismos de devolución del impuesto efectivos y no existe una recaudación del impuesto de forma real por ser cero por ciento, por lo cual es considerado como una excepción al impuesto conocido como tarifa doce por ciento.

### Aspectos del hecho generador

- **Aspecto material**

Es el hecho o acontecimiento contemplado en la norma tributaria como determinante de la obligación del sujeto pasivo, en la medida en que concurra con los demás elementos del hecho generador.<sup>34</sup> Siempre supone un verbo predicable al sujeto pasivo.<sup>35</sup>

En general, el IVA grava toda transferencia. Al respecto la ley orgánica de régimen tributario interno aclara en su artículo 53<sup>36</sup> en qué casos se puede considerar un acto como transferencia.

En el caso del impuesto IVA tarifa cero esto se verifica con más detalle. La ley en este caso es taxativa, es decir, que determina los casos en los cuales únicamente puede aplicar la

---

autoconsumo, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y de las importaciones de bienes.

<sup>34</sup> Plazas Vega Mauricio A.; Op.Cit.: pág. 704

<sup>35</sup> Ibídem; (Héctor V. Villegas) pág. 704

<sup>36</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI; Op. Cit.

“Art. 53.- Concepto de transferencia.- Para efectos de este impuesto, se considera transferencia: 1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aún cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones que pacten las partes. 2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y, 3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.”

tarifa cero. Estos se encuentran descritos en el artículo 55 del LORTI, mismo que más adelante analizaré.

- **Aspecto espacial**

Surge, según Plazas Vega bajo la premisa de que existen varios sistemas fiscales entendidos como el conjunto de tributos existentes en un país y en un momento determinado.<sup>37</sup> Estos sistemas son aplicables dentro de un territorio determinado, mismo que puede ser un país o en caso de Estado federal dentro de la circunscripción de cada federación.

Por lo tanto, tiene estrecha relación con la aplicación territorial de la ley nacional cuya circunscripción se determina en el territorio en el cual el Estado ejerce soberanía, misma que puede variar al momento de establecer ciertas normas en tratados internacionales ya que por medio de estos instrumentos un Estado puede ejercer la facultad de cobro en otro Estado bajo ciertos parámetros definidos.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado sin distinción de la tarifa que tenga su aplicación es de carácter nacional<sup>38</sup>.

- **Aspecto cuantitativo**

Este aspecto deviene al haberse verificado el hecho generador que el contribuyente estará en la obligación de pagar a la administración<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> Plazas Vega Mauricio A.; Op.Cit.: pág. 592

<sup>38</sup> Constitución de la República del Ecuador; Op.Cit.

“Art. 4.- El territorio del Ecuador constituye una unidad geográfica e histórica de dimensiones naturales, sociales y culturales, legado de nuestros antepasados y pueblos ancestrales. Este territorio comprende el espacio continental y marítimo, las islas adyacentes, el mar territorial, el Archipiélago de Galápagos, el suelo, la plataforma submarina, el subsuelo y el espacio suprayacente continental, insular y marítimo. Sus límites son los determinados por los tratados vigentes.

El territorio del Ecuador es inalienable, irreductible e inviolable. Nadie atentará contra la unidad territorial ni fomentará la secesión.

La capital del Ecuador es Quito.

El Estado ecuatoriano ejercerá derechos sobre los segmentos correspondientes de la órbita sincrónica geoestacionaria, los espacios marítimos y la Antártida.”

<sup>39</sup>Código Tributario; Op.Cit.

“Art. 15 .- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una

El sujeto pasivo se encuentra en la obligación de pagar en dinero o en especie para dar cumplimiento a la obligación que nace al configurarse el hecho generador del tributo. En el caso del IVA, el importe está dado por un porcentaje mismo que, en general el 12% y excepcionalmente, tiene la tarifa del cero por ciento de la cual se desprende el análisis de esta tesis.

La declaración del Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador se lo deberá aclarar dentro del mes siguiente de realizadas las operaciones que configuran el hecho generador en general. El LORTI establece una excepción tanto para los sujetos pasivos que exclusivamente transfieran bienes o presten servicios gravados con tarifa cero o no gravados, así como para aquellos que estén sujetos a la retención total del IVA causado, en ambos casos presentarán una declaración semestral de dichas transferencias, a menos que sea agente de retención de IVA.

- **Aspecto subjetivo**

Está enfocado a las personas que efectúan las transferencias de los objetos del impuesto para que se configure el hecho imponible.<sup>40</sup>

En el ámbito tributario pueden distinguirse dos tipos de sujetos relativos a la potestad de imposición:

1. Los titulares de dicha potestad de imposición son los sujetos activos.
2. Los sometidos a la potestad de imposición que son los sujetos pasivos.

El aspecto subjetivo trata sobre las personas obligadas al gravamen, pueden concurrir varios aspectos como lugar de residencia, domicilio o nacionalidad. Según el LORTI, art. 62 en el caso del IVA vamos a tener dos sujetos, cabe aclarar que el sujeto activo va a ser siempre el Estado a través del Servicio de Rentas Internas.<sup>41</sup>

---

prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”

<sup>40</sup> Catalina García Vizcaíno; Tomo III, Op. Cit.; pág. 245

<sup>41</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI; Op. Cit.; Art. 62

Y, el sujeto pasivo va a ser el contribuyente y el agente de retención.

**Contribuyente.-** Se configura como la persona natural o jurídica que realice importes que encajen dentro del hecho generador del impuesto sin importar si se realizó de forma directa o indirecta. El contribuyente adquirirá la calidad de Agente de Percepción cuando:

1. Habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa
2. Habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.

**Agente de Retención.-** Son en general entidades y organismos del sector público y entidades que por la naturaleza del giro de su negocio necesitan un control más fuerte. Dentro de la ley podemos encontrarlos taxativamente enumerados.<sup>42</sup> La declaración de los agentes de

---

<sup>42</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI; Op. Cit.

“ Art. 63.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del IVA:

a) En calidad de contribuyentes:

Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena.

a.1) En calidad de agentes de percepción:

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

b) En calidad de agentes de retención:

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

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

retención será mensual, el comprobante de retención servirá como crédito tributario en el mes que corresponda.

- **Aspecto temporal**

Según Plazas el aspecto temporal implica necesariamente la consideración de una “específica, concreta y exacta unidad de tiempo” en la cual se entiende realizado el supuesto condicionante de hecho establecido en la ley.<sup>43</sup>

En doctrina hay dos clases de hecho en virtud de su aspecto temporal: los instantáneos y sucesivos.

Los instantáneos son el presupuesto fáctico condicionante. Se lo realiza en un solo acto, por una sola vez en un solo momento. Los sucesivos, en cambio, se los realiza en diversos momentos.<sup>44</sup>

En el caso del IVA se produce de forma instantánea al producirse el hecho generador que es la transferencia de un bien o servicio dentro del territorio nacional y acorde a los tratados internacionales sobre tributación que se encuentren vigentes.

## **Objeto del impuesto**

El objeto del impuesto es conocido como

“el hecho generador es un hecho jurídico, en cuanto no solo es una creación de ley, sino que constitucionalmente viene exigido su establecimiento por ley; y que el hecho previsto en la hipótesis por la norma ha de ser, por exigencias lógicas y mandato

---

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

Los establecimientos que transfieran bienes muebles corporales y presten servicios cuyos pagos se realicen con tarjetas de crédito, están obligados a desagregar el IVA en los comprobantes de venta o documentos equivalentes que entreguen al cliente, caso contrario las casas emisoras de tarjetas de crédito no tramitarán los comprobantes y serán devueltos al establecimiento.

<sup>43</sup> Plazas Vega Mauricio A.; Op.Cit.: pág. 706

<sup>44</sup> Ibídem; pág. 706

constitucional, revelador de una cierta capacidad contributiva en el sujeto obligado a pagar el tributo en cuestión”.<sup>45</sup>

“Ramírez Cardona manifiesta que en el IVA, el hecho imponible como hecho económico en sentido estricto, es el consumo; y el hecho generador de la obligación tributaria en la venta o transferencia de dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, la prestación de ciertos servicios y la importación de bienes gravados”<sup>46</sup>

El objeto del IVA en general es la transferencia de bienes y servicios, pero dentro del tema de esta tesis, el objeto se ve reducido a ciertos bienes y servicios que se enumeran taxativamente en la ley<sup>47</sup>. Se debe tomar en cuenta que al tratarse de una tarifa cero, muchos estudios no la conjugan como un impuesto como tal, sino como una exención del IVA.

---

<sup>45</sup> Pedro Miguel Cornejo Lloré (Pérez de Ayala, Juan Rafael); La prescripción del crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado; Quito-Ecuador; Pontificia Universidad del Ecuador; Tesis doctoral; 2001; pág. 47

<sup>46</sup> Luis Ponce Calderón; Op. Cit.; pág. 50

<sup>47</sup>Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI; Op. Cit.

La tarifa cero se encuentra en el LORTI en el artículo 55 mismos de los cuales se desprende:

1.- Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento; 2.- Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles; 3.- Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva; 4.- Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República;

5.- Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto;

6.- Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. En el caso de que por cualquier motivo no se realice las publicaciones antes establecidas, regirán las listas anteriores;

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

7.- Papel bond, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros;

8.- Los que se exporten; y,

9.- Los que introduzcan al país:

El Ecuador es un país que produce en su mayoría productos primarios, de los cuales la mayor parte salen del Estado para ser procesados en distintos países. Esto se produce por varios factores de los cuales los más emblemáticos son la falta de tecnología y falta de personas con óptima capacitación para manejar la tecnología.

En los últimos años, la industria ecuatoriana ha crecido pero pese a este desarrollo hay una gran parte de del PIB y de personas que aun dependen de la producción y comercialización de productos primarios. En razón a esto se trató de dar un incentivo tributario para fortalecer este sector de la producción, de tal forma que pueda existir competencia con respecto a productos que son importados pese que se produzcan en el Ecuador, y fomentar la exportación de estos productos primarios dando como un incentivo el no pago de este impuesto pese que hay que declararlo como forma de control para evitar el abuso.

- 
- a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos;
  - b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento;
  - c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; y las de cooperación institucional con entidades y organismos del sector público y empresas públicas;
  - d) Los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización;
  - e) Los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), siempre que los bienes importados sean destinados exclusivamente a la zona autorizada, o incorporados en alguno de los procesos de transformación productiva allí desarrollados.
- 11. Energía Eléctrica;
  - 12. Lámparas fluorescentes;
  - 13.- Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; y,
  - 14.- Vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD 35.000. En caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa doce por ciento (12%).
  - 15.- Los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos, siempre que el valor en aduana del envío sea menor o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, que su peso no supere el máximo que establezca mediante decreto el Presidente de la República, y que se trate de mercancías para uso del destinatario y sin fines comerciales.
  - 16.- El oro adquirido por el Banco Central del Ecuador en forma directa o por intermedio de agentes económicos públicos y privados, debidamente autorizados por el propio Banco. En las adquisiciones locales e importaciones no serán aplicables las exenciones previstas en el Código Tributario, ni las previstas en otras leyes orgánicas, generales o especiales.

Al respecto se hace referencia en los primeros numerales del artículo 55, en especial los numerales uno hasta el cuatro de los cuales se desprende de forma expresa que en cuanto se trate de producción nacional se podrá fijar tarifa cero en los productos mencionados en cada numeral.

Con respecto al comercio se menciona que ciertos procedimientos no son tomados en cuenta como procesos que cambien la naturaleza del producto y estos son prácticamente procesos de limpieza y empaquetamiento para venta de productos primarios.

El numeral cinco, si bien no hace referencia a productos primarios, tiene el mismo fin que es el de fortalecer el sector de productos primarios, en especial a las personas que se dedican al campo ya que permite la transferencia con tarifa cero de tractores, otros utensilios y químicos que son herramientas usadas en la agricultura.

El numeral seis hace referencia a otro sector de la producción de vital importancia para el Estado mismo que en la constitución del 2008, con la aplicación del buen vivir, garantiza a los ciudadanos el acceso a la salud. Dentro del numeral se grava con tarifa cero medicamentos y los insumos de fabricación de estos; con esto el Estado procura incentivar la producción nacional de medicamentos y a la vez facilitar a los consumidores el acceso a estos.

El numeral siete también hace referencia a otro tema que se puede vincular con la constitución como garantía constitucional y con el buen vivir como qué es la educación; en este numeral se da la posibilidad de gravar con tarifa cero hojas de papel bond, implementos que vengan con libros. El fin de esto es evitar la afectación a los insumos escolares que el Estado no puede proveer de manera gratuita.

El numeral octavo hace referencia a las exportaciones con el objetivo de gravar los productos en el país de destino y no en el de origen, favoreciendo de esta forma a la neutralidad del impuesto, ya que, caso contrario existiría doble imposición afectando de esta forma a la producción nacional y al libre comercio que favorece la entrada de divisas.

El numeral noveno hace referencia a varios temas bastante puntuales como son en caso de diplomáticos que por convenio internacional sean liberados de impuestos. Se establece esta

exención por razones de inmunidad diplomática ya que ellos representan a un Estado extranjero. Es un caso excepcional de tarifa cero por razones subjetivas y no objetivas.

En cuanto al ingreso de extranjeros hasta por la franquicia reconocida por la aduana, productos que se encuentren de tránsito por el país, se establece tarifa cero en cuanto en el primer caso se favorece al turismo. La aduana establece un peso de equipaje determinado por persona que ingresa al Estado ecuatoriano con el objetivo que esta pueda realizar turismo seguro; en el segundo caso es similar al primero, ya que no tendría sentido gravar un producto que ingresa al Estado ecuatoriano ya sea por necesidad o por escala del avión, sin tener como objetivo su transformación o consumo. Esto va de la mano con el principio de neutralidad al tener como objetivo final que se grave el producto en el país de destino del mismo.

Las donaciones, siempre y cuando se las hagan a instituciones públicas o en su defecto con cooperación de estas, tienen como objetivo el desarrollo de la sociedad ecuatoriana. Esta excepción en el gravamen tarifa doce por ciento se produce ya que no tendría sentido gravar un bien que va adquirir el mismo Estado quien es sujeto activo en este impuesto.<sup>48</sup>

Los que sean ingresados para Zonas Especiales de Desarrollo Económico que son destinos aduaneros. Tiene el objetivo primordial de propiciar el desarrollo económico social y cultural de estas zonas que por su naturaleza necesitan de la intervención activa del Estado.

Los numerales once, doce y catorce hacen referencia al sector estratégico de la energía, mismo que se encuentra contemplado de forma expresa en la Constitución Política de 2014. Esta manifiesta en su artículo 313, que los sectores estratégicos “...son aquellos que por su trascendencia y magnitud tienen decisiva influencia económica, social, política o ambiental, y deberán orientarse al pleno desarrollo de los derechos y al interés social...” “Se consideran sectores estratégicos la energía en todas sus formas”. A diferencia del numeral once que hace referencia a la energía eléctrica de forma expresa, dentro de los otros numerales mencionados

---

<sup>48</sup> CODIGO ORGANICO DE LA PRODUCCION, COMERCIO E INVERSIONES, COPCI; Registro Oficial Suplemento 351 de 29/12/2010; Última modificación: 12/09/2014; internet: <http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=MERC ANTI-CODIGO ORGANICO DE LA PRODUCCION COMERCIO E INVERSIONES COPCI>; 25/11/2014

se busca proteger de cierta forma el ambiente al dar un incentivo para que los consumidores adquieran vehículos e instrumentos que utilicen otro tipo de energía de la derivada del petróleo.

Con respecto al numeral trece el Estado busca facilitar la comercialización de productos. Por lo general en avión se realiza el flete de productos al exterior por lo que el objetivo de este numeral es facilitar el costo de este servicio. Además promueve de alguna forma el sector del turismo al promover la adquisición de transporte aéreo destinado al transporte de pasajeros.

En el numeral quince, de igual forma, se busca fortalecer el ámbito comercial en el caso de envíos por *courier* pero esta facilidad se da íntegramente a los consumidores ya que como condición para la aplicación de tarifa cero en este caso es que los productos enviados no tengan fines comerciales.

El numeral diez y seis hacen referencia al oro que adquiere el Banco Central, mismo que, si bien ya no sirve como respaldo para la emisión de moneda ya que en la actualidad dependemos de los Estados Unidos de América, el Ecuador sigue obteniendo por cuanto sirve como garantía para adquisición de préstamos y como reservas para el Estado.

Analizada la importancia dentro del Estado ecuatoriano de estos productos quisiera hacer un símil con lo que sucedió en Europa con la implementación del impuesto al valor agregado con respecto a ciertos sectores económicos los cuales no estaban muy desarrollados.

Para la época los agricultores carecían de la suficiente educación para llevar un sistema contable. Además de tener la necesidad de la intervención estatal inminente, por lo que eran sensibles tener problemas en su desarrollo a causa de la imposición de este impuesto.

Una de las soluciones que se propusieron es la aplicación de una alícuota reducida. En la reunión de la comisión pertinente se resolvió otorgar a cada Estado el derecho de aplicar a los empresarios agrícolas un régimen especial que se adapte a cada Estado. La comisión no llega a una solución bien definida ya que para ellos se necesita en un principio establecer medidas favorables al agricultor antes de una exención total.

Uno de los sistemas que se aplicaron es el sistema Italiano, el cual no grava al agricultor sino que precisa que en el caso de producirse una venta a un comerciante industrializado por

medio de un documento formal se establece una auto-imposición, de tal forma que el comerciante industrializado se hace cargo del pago del impuesto que le correspondía al agricultor. En el caso de que se produzca la venta de un agricultor a otro, o de forma directa del agricultor al consumidor, este estará exento del impuesto.

Luego de realizar un estudio se encontraron posibles soluciones:

- La imposición de la agricultura mediante la aplicación de la alícuota normal del impuesto con deducción total de los impuestos pagados en las etapas anteriores. Esta solución no se la quiere poner en práctica tomando en cuenta el costo que incurriría el agricultor en la contabilidad y la dificultad de control por parte de la administración pública al tratarse muchas veces de pequeños contribuyentes.
- Imposición de la agricultura mediante aplicación de una alícuota reducida con la deducción total de los impuestos pagados en las etapas precedentes, pero de igual forma existen los inconvenientes antes mencionados.
- Exención del sector agrícola sin deducción de los impuestos percibidos en las etapas anteriores. El incorporar a una legislación esta solución acarrearía efectos distorsionados en el mercado ya que incidiría dentro de las exportaciones de materias primas, ya que esto no se vería beneficiado de la exención y en el caso de que se diera exención a la exportación en la comercialización del producto final se viera acumulado una serie de impuestos. Por lo cual la comisión tampoco recomienda este método.
- Exención del sector agrícola con deducción completa del impuesto pagado en las etapas anteriores. Se traduce en no gravar los productos que vende el agricultor sino los medios de producción y materias primas de los cuales tendrían derecho al reembolso. Este método generaría un gran gasto al Estado por lo cual no se considera recomendable.
- Exención del impuesto otorgada al productor de materias primas y medios de producción entregados a la agricultura y exención para los productores agrícolas. Esta solución es similar a la anterior, la única diferencia es que de exime del pago a todo el sector agrícola, sea que intervenga de manera directa o indirecta, es decir que estarían incluidos dentro de la exención los medios de producción y la materia prima utilizada. El beneficio es que el estado no invertiría mucho dinero. Pero a su vez afectaría a las fábricas que

usan las materias primas dadas por los agricultores para producir productos elaborados por cuanto no tendrían con qué deducir su impuesto, y a su vez el control sería bastante difícil, ya que varios productos que se usan en la agricultura también se pueden utilizar en otras industrias lo que podría acarrear que algunos contribuyentes traten de evitar el pago de este impuesto.

- Exención de la agricultura sin otorgar deducciones al agricultor sobre la base real, pero con una deducción forfataria<sup>49</sup> por el comprador no consumidor final por los impuestos recaudados en las etapas anteriores.

## Crédito Tributario

El crédito tributario es un método contemplado en la legislación ecuatoriana por medio del cual se permite la devolución del impuesto al valor agregado causado en las diferentes etapas de la producción de un bien o servicio, tomando en cuenta que el destinado a absorber el gravamen del impuesto es el consumidor final en el caso del impuesto al valor agregado. La legislación ecuatoriana diferencia el crédito tributario, por lo cual prevé en qué casos es posible su aplicación y en qué casos no lo es con respecto a la aplicación en el impuesto al valor agregado tarifa cero y doce por ciento. A mi perspectiva va totalmente en contra del principio de igualdad. La aplicación del crédito tributario puede ser total, en cuanto a todas las transacciones realizadas en un ejercicio fiscal o en su defecto parcial en cuanto la legislación prevé algunos casos en el que no es aplicable el crédito tributario, en especial en el caso de transacciones realizadas de bienes o servicios gravados con tarifa cero.

Esta diferenciación no debería existir ya que la tarifa cero doctrinariamente no debería ser aplicada como una exención del tributo sino más bien como un impuesto al valor agregado con una disminución de su tarifa, misma que es necesaria por razones de carácter socio-económico o de índole administrativa. Como hemos revisado en el caso de la tarifa cero los

---

<sup>49</sup>Wiki Encyclopedia of Law; Imposición Forfataria de Suiza; Internet: <http://leyderecho.org/imposicion-forfataria/>; Acceso: 24/3/2015

“Imposición Forfataria: (...) consiste el pago de un impuesto fijo, independientemente de los ingresos a nivel mundial, según lo previamente acordado con las autoridades fiscales cantonales. (...) Para calcular el forfait primero se calcularán unos ingresos presuntos, a los cuales se aplicarán las escalas de gravamen correspondientes (cantonal, municipal y federal) tras negociarlo con las autoridades competentes.”

bienes y servicios donde es aplicado tienen esta trascendencia ya que se tratan de bienes y servicios que son básicos para el desarrollo en la actualidad. En consecuencia, tomando lo que se desprende del pensamiento del doctor Plazas se deben tener en claro ciertos términos: *exoneración* como género que comprende las diversas formas de liberar del impuesto determinados bienes o servicios y *exención* para expresar una exoneración perfecta, o pura, porque se estructura según el sistema de tarifa cero. Mediante este sistema un bien final que ha sido tipificado como exento, en la práctica está gravado con una tarifa cero, es decir, que no genera débito fiscal, pero el productor/vendedor no pierde el derecho de reclamar al Estado la devolución del IVA pagado por él en los insumos incorporados en el bien final exento.”<sup>50</sup>

Según recomendaciones de LAS X JORNADAS LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS se recomienda una tarifa única y evitar las exenciones del Impuesto al Valor Agregado ya que puede producir como efecto que se vea distorsionada la cadena de producción del tributo. En las jornadas se concibe la aplicación de la tarifa cero con el objeto de sustituir a las exenciones<sup>51</sup> “al objeto de permitir la recuperación del impuesto tributado en las etapas anteriores sin limitaciones tales como la regla de tope”<sup>52</sup>. En el caso ecuatoriano esto se verifica con la aplicación del crédito tributario.

Evidentemente, la intención de la creación de la tarifa cero doctrinariamente era dotar de un sistema de incentivos tributarios con respecto al Impuesto al Valor Agregado de tal forma que no se viera distorsionada de alguna manera la cadena de mercado. Lo cual en la aplicación

---

<sup>50</sup> Comunidad Andina, Impuestos Indirectos (Documento Preliminar); Internet: <http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=13&cad=rja&uact=8&ved=0CCgQFjACOAo&url=http%3A%2F%2Fintranet.comunidadandina.org%2FDocumentos%2FDocumentos%2FInformativos%2FSGdi252.doc&ei=IT64VNLQCcupNt67gJAP&usg=AFQjCNF2GWd6aDFcbu33Hopcv-Kh56I5jg&bvm=bv.83829542.d.eXY>; Acceso: 17/11/2014; pág.. 4

<sup>51</sup>Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Introducción al Sistema De Tributación Indirecta Con Base en el Valor Agregado de los Países en Vía de Desarrollo; Jornada: VI Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, IXtapan De La Sal-Mexico-1974 Internet: <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>; Acceso: 21/12/2014

“Tercera (...) cuando quiera desgravarse determinados bienes o servicios debería utilizarse preferentemente el mecanismo de la “tasa cero”, a fin de evitar la incorporación al costo de los impuestos correspondientes a las etapas anteriores la que pueden desvirtuar totalmente las finalidades perseguidas por el legislador”

<sup>52</sup> Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Efectos Económicos y Sociales del Impuesto al Valor Agregado; Jornada: X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo – Uruguay – 1984 Internet: <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>; Acceso: 21/12/2014;

“3°. Dichos estudios deberían considerar la posibilidad de sustituir las exenciones por la sujeción a tasas o alícuotas reducidas, incluida la llamada “tasa cero”, al objeto de permitir la recuperación del impuesto tributado en las etapas anteriores sin limitaciones tales como la regla de tope.”

de la tarifa cero se ve distorsionada por la no aplicación del crédito tributario en la mayoría de casos en los que se usan bienes y servicios gravados con tarifa cero. Lo que si bien no tiene efectos en *primera ratio*, en el caso de que el bien se encuentre en una etapa secundaria de la producción y utilice productos gravados con tarifa cero, se ve obligado a transferir el gravamen en el precio del bien al consumidor final.

La aplicación de la tarifa cero como se la plantea teóricamente en las jornadas de derecho tributario latinoamericanas sí es posible e incluso hay Estados que sí la aplican de la forma planteada. Por ejemplo, el Estado español donde, para algunos tratadistas:

“las exenciones al IVA se llegan a transformar, desde la vigencia de la tasa 0%, en un aparente castigo para los que enajenan el bien o prestan el servicio, puesto que quien goza exclusivamente del beneficio de la exención, es el adquirente del bien o el prestatario del servicio. En efecto, por virtud de la existencia de la figura del acreditamiento, quien causa tasa 0%, tienen derecho a acreditar el Impuesto al Valor Agregado que le hubiere sido trasladado en los diversos hechos o actividades, y por citada figura, tendría derecho a la devolución del IVA trasladado, o en su caso a la compensación contra la administración tributaria.

En cambio, si una persona, al enajenar un bien, permitir el uso o goce del mismo, o importar dicho bien o servicio, se encontrare exento del pago del IVA, no se le considera contribuyente, y por lo tanto, tiene la obligación de absorber, con el consiguiente daño económico, todo el IVA que hubiere sido trasladado.”<sup>53</sup>

Como vemos la aplicación perfecta del Impuesto al Valor Agregado tarifa cero se constituye como un incentivo positivo tanto para la industria en la que se aplica la tarifa de forma directa como en las siguientes etapas en las cuales no se producirá ninguna variación en el comercio a la aplicación del impuesto, evitando así que el consumidor sea afectado en el

---

<sup>53</sup> Doricela Mabarak Ceredo; Derecho Fiscal Aplicado, Estudio específico de los impuestos; Mexico; Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey Campus Monterrey; Mc Graw Hill Interamericana; 2008; pág. 388

precio del bien o servicio y solo se vea disminuida su riqueza íntegramente por lo que tenía que pagar al haberse comprobado el hecho generador del impuesto al valor agregado.

Según ese señalamiento cabe aseverar que en caso de una exención del Impuesto al Valor Agregado no se configuraría el hecho generador por lo cual no existiría el gravamen. Esto implicaría que no se genere la obligación del contribuyente. Al contrario en el caso de la existencia de una tarifa cero implicaría la existencia de un contribuyente en cual en congruencia con el principio de igualdad y neutralidad tributaria tendría iguales derechos y obligaciones al respecto.

Esta premisa no es ajena al derecho latinoamericano en el cual en un principio se tenía como finalidad llegar a una premisa similar en cuanto en las X JORNADAS LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, llevadas a cabo en MONTEVIDEO – URUGUAY en 1984. En su apartado tercero trataron este tema, haciendo contar que si bien en algunos casos es necesaria la exención de algún bien o servicio, como regla general se debe procurar por la aplicación de la tarifa cero, misma que en estas jornadas es concebido con el objetivo de permitir la recuperación del impuesto en etapas anteriores anteriores sin limitaciones.<sup>54</sup>

## **CAPITULO III**

### **Principios de Derecho tributario**

El artículo 5<sup>55</sup> del código tributario vigente nos manifiesta los principios tributarios por el cual se deberán regir los tributos. A continuación analizaré si estos son aplicados dentro del impuesto de tarifa cero, que es parte de este estudio.

---

<sup>54</sup>Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Op. Cit.

<sup>55</sup> Código Tributario; Op. Cit.

“Art. 5 .- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”

## Principio de Legalidad

Este principio significa que no puede haber tributo sin una ley previa “nullum tributum sine ledge”

El principio de legalidad se configura como un importante fundamento ya que este asegura que el estado no podrá crear imposiciones o gravámenes a los contribuyentes sin seguir un proceso determinado. Además que el contribuyente estará obligado a pagar a la administración únicamente los impuestos que se encuentren estipulados dentro la ley.

Al no poder el Estado generar normas de carácter tributario de manera arbitraria, en el Estado deberán existir normas por medio de las cuales se permita exteriorizar el poder de soberanía que, en esencia corresponde a los ciudadanos que conforman el Estado que en general se lo realiza por medio de órganos de representación<sup>56</sup>. Por la trascendencia que implica la creación de los impuestos y en general de cualquier norma, con el objetivo de precautelar el cumplimiento de este principio será necesario darle carácter constitucional de tal manera que en la práctica sirvan como freno para el poder estatal. Adicionalmente se tendrá que establecer como materia de reserva de ley o establecer a su vez parámetros estrictos, elementos comunes a todo tributo que limiten el arbitrio del legislador en la creación de tributos.

En la actualidad el Impuesto al Valor Agregado se encuentra en la LORTI, misma que es una ley orgánica denominada así mediante Decreto Legislativo No. 00, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007. Se podría decir que sí cumple con los preceptos constitucionales para creación de normas. Analizando los elementos comunes de los impuestos, el Impuesto al Valor Agregado tarifa cero se configura como tal, al poseer en general ciertos elementos como tenemos el hecho imponible, sujeto pasivo, y elementos necesarios para la fijación del quantum; pero hay que aclarar que los elementos se complementan con la existencia del Impuesto Valor Agregado tarifa doce por ciento. También hay que considerar que en *stricto sensu* si analizamos cómo se aplica la tarifa cero en la realidad se puede concluir

---

<sup>56</sup>Constitución de la República del Ecuador; Op. Cit.

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.”

diciendo que no se trataría de un impuesto propiamente dicho sino más bien de una exención al impuesto de valor agregado tarifa doce por ciento.

Esto se puede concluir en cuanto la tarifa cero se configura como un privilegio, como un perdón por parte de la administración tributaria de pagar el impuesto al IVA tarifa doce por ciento con la finalidad de ayudar al fortalecimiento de ciertos sectores de la economía e, incluso, en la actualidad con la constitución del 2008 se la podría considerar en algunos casos como parte del fortalecimiento de la soberanía alimentaria<sup>57</sup>. Esto se evidencia en cuanto el contribuyente no deberá pagar ninguna proporción de su riqueza al configurarse la tarifa cero y el comercializador o productor no tendrá derecho alguno de exigir a la administración el derecho a la devolución del impuesto o en el caso del Ecuador no tendrá derecho al crédito tributario.

Lo cual como lo traté en el tema anterior doctrinariamente no debería existir este hecho porque desconfigura la línea de mercado que debe seguir el impuesto para no variar los precios de los productos finales.

Bajo este contexto se podría decir que el impuesto tarifa cero como exención sí cumple con el principio de legalidad e incluso se podría decir que se encuentra bien aplicada por cuanto los bienes y servicios que se encuentran incluidos en la tarifa cero son específicos y se encuentran bajo reserva de ley. Esto quiere decir que únicamente los bienes y servicios que se encuentran establecidos en la norma tendrán tarifa cero salvaguardando la seguridad jurídica que es uno de los objetivos del principio de legalidad y, por otro lado, al establecer bienes y servicios específicos y no generales procura que no haya problemas con la interpretación de la norma, lo cual provocaría problemas en la recaudación del Impuesto del Valor Agregado para la administración.

---

<sup>57</sup> Constitución de la República del Ecuador; Op. Cit.

“Art. 281 .- La soberanía alimentaria constituye un objetivo estratégico y una obligación del Estado para garantizar que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades alcancen la autosuficiencia de alimentos sanos y culturalmente apropiado de forma permanente.

Para ello, será responsabilidad del Estado: 2. Adoptar políticas fiscales, tributarias y arancelarias que protejan al sector agroalimentario y pesquero nacional, para evitar la dependencia de importaciones de alimentos”

## Principio de Generalidad

La finalidad del principio de generalidad es que todas las personas tributen al Estado. Estas contribuciones no deberán ser aleatorias sino que deberán llevar correlación con los demás principios de derecho tributario, como el de igualdad y proporcionalidad, por lo cual guarda relación con la capacidad contributiva. Al establecer exenciones o varias tarifas en un impuesto hay que tener cuidado de no ser muy generales y de realizar un estudio exhaustivo antes de tomar estas medidas dentro de un Estado.

En general se recomienda que se establezcan exenciones en productos de primera necesidad.

En cuanto en lo correspondiente al Impuesto al Valor Agregado se verifica en la tarifa cero que es configurada como exención, cabe realizar esta aclaración ya que en otros países como en México<sup>58</sup> es considerado como una tasa del IVA diferenciándola totalmente de las exenciones. Se han establecido sectores primarios de la producción lo cual de cierta forma no afecta al principio de generalidad, empero existen otros bienes los cuales en primera instancia se podría decir que afectan el principio tratado.

Con lo cual hay que considerar que si bien no se tratan de bienes de primera necesidad son necesarios en la producción de los bienes de primera necesidad en general. Para esta consideración se toma en cuenta bienes que intervienen en la producción y que sirven para la comercialización de estos productos.

---

<sup>58</sup> Arnulfo Sánchez Miranda; Publicado en 2013; ISBN: 978-607-406-530-5; Escrito por:; Ediciones Fiscales ISEF [https://ficheros-2013.s3.amazonaws.com/04/12/Im\\_1\\_3\\_431180230\\_in1\\_145\\_152.pdf?AWSAccessKeyId=1V02D0W3KSR4KHZ90B82&Expires=1421793498&Signature=c5V60y17eWiUuj1soUIqnqeodKA%3D](https://ficheros-2013.s3.amazonaws.com/04/12/Im_1_3_431180230_in1_145_152.pdf?AWSAccessKeyId=1V02D0W3KSR4KHZ90B82&Expires=1421793498&Signature=c5V60y17eWiUuj1soUIqnqeodKA%3D);

“Los actos y actividades a los que se les aplique la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto(...)

Entonces resulta que el IVA que se les traslada a estos contribuyentes sus proveedores de bienes o servicios e inclusive los que se paguen en la aduanas por las importaciones, tiene derecho al acreditamiento pero contra qué, si al efectuar sus operaciones no se carga o cobra el impuesto; por tanto se pueden optar por:

- Devolución y
- Compensación del impuesto.

Por lo anterior resulta una recuperación del IVA efectivamente del 100%; situación que no sucede así con aquellos sujetos que realizan actos o actividades exentas, cuya reintegración será indirectamente por medio de la LISR al considerarlo como parte del costo o del gasto.”

En cuanto lo relativo a importaciones, exportaciones y diplomáticos se establece la tarifa ya que en la actualidad vivimos en un mundo globalizado donde es necesario que se establezcan medidas eficaces para que comerciantes como productores se puedan desarrollar.

### Principio de igualdad

En un inicio tratadistas buscan un nexo entre el principio de legalidad, Estado de derechos en cuanto a la separación de poderes y el principio de igualdad, definiéndole a esta última como una expresión de la soberanía. En el criterio premisa que todo lo que emana del órgano soberano es igual<sup>59</sup>.

En un sentido amplio se puede definir a la igualdad bajo la premisa que similar al derecho posee una triple dimensión: Isonomía o igualdad ante la ley<sup>60</sup>, Isocracia o igualdad de poder e Isegoría o igualdad de palabra.<sup>61</sup>

Para comprender los alcances del principio de igualdad en la aplicación de los tributos se debe aludir a dos términos el de generalidad y uniformidad.

La generalidad o universalidad quiere decir que todos están obligados a tributar por cuanto el gasto público se lo realiza con miras en el bien común de los contribuyentes<sup>62</sup>.

---

<sup>59</sup> Marcos F. García Etchegoyen; El principio de capacidad contributiva; Buenos Aires Argentina; Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma; 2004; pág. 168

“La igualdad, en concepción de Schmitt, era inmanente al concepto de ley; por tanto la única forma de vulneración posible del principio de igualdad ante la ley era, en dicha concepción, a través de normas excepcionales, particulares”.

<sup>60</sup> Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; VENEZUELA, IMPUESTO VALOR AGREGADO; Resolución del Tribunal Andino 132; Registro Oficial 125 de 14/10/2005; Internet: [http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=RESTAJ-PROCESO\\_132\\_AI\\_2003\\_VENEZUELA\\_IMPUESTO\\_VALOR\\_AGREGADO\\_132125200510](http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=RESTAJ-PROCESO_132_AI_2003_VENEZUELA_IMPUESTO_VALOR_AGREGADO_132125200510) 14; PROCESO 132-AI-2003; Acceso: 20/11/2014

“Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela en sentencia de junio de 2001, así indicó que la igualdad (tributaria) es un concepto que tiene en cuenta la no discriminación por razones de sexo, raza, credo o condición social y en definitiva prohíbe dar un trato desigual a quien se encuentra en idéntica situación (tributaria)”

<sup>61</sup> Vlex; Internet. [https://ficheros-2012.s3.amazonaws.com/09/18/Im\\_1\\_3\\_398232018\\_in1\\_25\\_69.pdf?AWSAccessKeyId=I1V02D0W3KSR4KHZ90B82&Expires=1421704772&Signature=b57IRFNdnvhUcsqHANj%2FQPI0niA%3D](https://ficheros-2012.s3.amazonaws.com/09/18/Im_1_3_398232018_in1_25_69.pdf?AWSAccessKeyId=I1V02D0W3KSR4KHZ90B82&Expires=1421704772&Signature=b57IRFNdnvhUcsqHANj%2FQPI0niA%3D) Acceso: 15/04/2014

<sup>62</sup>

Susana Camila Navarrine Directora, Horacio A. García Belsunce, La Equidad y la Proporcionalidad como base del impuesto; Revista Jurídica Argentina La Ley – Revista De Impuestos, Derecho Tributario Doctrinas Esenciales; Tomo I, El Impuesto Al Valor Agregado; Buenos Aires – Argentina; 2010, pág. 261

“Se refiere a la forma de su distribución entre todos los habitantes, que como tales están obligados en la medida que les corresponda, a contribuir a sufragar los gastos del Estado, en compensación por los beneficios de orden colectivo y particular que del mismo reciben.”<sup>63</sup>

La uniformidad se concibe como la distribución del gravamen en la comunidad para lo cual es menester la sectorización de contribuyentes<sup>64</sup> en base de su capacidad contributiva<sup>65</sup>

Para Mortati se entiende el “principio de igualdad como una súper norma que no rige situaciones jurídicas intersubjetivas, sino opera sobre la disciplina de las relaciones<sup>66</sup>”

También es considerado como un principio por medio del cual se impide al legislador establecer impuestos en base de rasgos *ad-personam* del contribuyente<sup>67</sup>.

Posteriormente se toma en cuenta también la capacidad contributiva del contribuyente, lo cual tiene gran trascendencia ya que a partir de esto se puede realizar un criterio más objetivo en cuanto si un impuesto es o no igual. Pero no hay que confundir estos términos ya que la capacidad contributiva tiene el objetivo de alcanzar los diversos fines que el legislador tiene que cumplir en miras del bien común, mientras que la igualdad procura que dichos fines sean coherentemente perseguidos.

---

<sup>63</sup> “se refiere a la forma de su distribución entre todos los habitantes, que como tales están obligados en la medida que les corresponda, a contribuir a sufragar los gastos del Estado, en compensación por los beneficios de orden colectivo y particular que del mismo reciben.”

<sup>64</sup> *Ibíd*em: 261

“El principio del “igual sacrificio”, uno de los tres sistemas de Dalton propone para medir la capacidad contributiva, y según el cual la carga pecuniaria directa de la imposición debería ser distribuida de modo tal que resultaría igual la carga real directa para todos los contribuyentes”

<sup>65</sup> *Ibíd*em: pp. 263

“se refiere a la forma de determinación o aplicación del impuesto a cada uno de los obligados, y debe entenderse como referida a cada clase de categoría de contribuyentes”

<sup>66</sup> Marcos F. García Etchegoyen; *Op. Cit.*; pp. 45

<sup>67</sup> *Ibíd*em: pp. 47

“tesis de Esposito conforme la cual el principio de igualdad excluye solo las discriminaciones de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas y demás condiciones personales y sociales”

En el impuesto al valor agregado los criterios de igualdad se constituyen por cuanto existe una tarifa única, que es la del doce por ciento con su exención que en la legislación ecuatoriana es considerada con tarifa cero por ciento.

Desde otra perspectiva en el caso de que la tarifa cero sea aplicada de su forma más perfecta, es decir como una tarifa más, dando la posibilidad de aplicar el crédito tributario a primera facie si existiría desigualdad. Hay que considerar que bajo el régimen del principio de igualdad no se prohíbe al legislador establecer diferentes tributos para sus contribuyentes sino, que da esta posibilidad siempre y cuando se cumplan con los requisitos y principios establecidos en el ordenamiento jurídico y que no sean arbitrarios<sup>68</sup>. Es decir que correspondan a directrices debidamente fundamentadas las cuales se originen de estudios realizados previamente a la imposición del gravamen. En el caso de la tarifa cero se encuentra justificada bajo la directriz de sectores prioritarios de la economía.

Criterio de igualdad es atender las necesidades de todos, es decir, al momento de establecer el tributo a pagar se debe observar las circunstancias por las que pasan la totalidad de los contribuyentes y con esto establecer una tasa promedio.

Tanto las legislaciones como la doctrina discuten cuál puede ser considerada la mejor aplicación de este principio en el caso de importaciones y exportaciones dentro de los Estados. En el Ecuador se optó por considerar en un inicio productos con tarifa cero solo a las exportaciones, pero con el fin de atender las finalidades de la CAN, y bajo la quimera que los

---

<sup>68</sup>Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Francisco Poveda Blanco; Derecho Tributario; España; Thomson Aranzadi; Décimo Tercera Edición; 2008; pág. 58

“En sentencia 26 de abril de 1990, el tribunal constitucional sintetizó los criterios que mantiene en relación con el principio de igualdad ante la ley: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción (...), sino que dicha infracción la produce solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales condiciones jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”

demás países por principio de igualdad de trato iban a adoptar este mismo método para con el Ecuador, establece también a las importaciones esta tarifa. Sin resultados óptimos ya que los demás países de la comunidad no establecen tarifa cero para sus productos. Al respecto pienso que se debería seguir el ejemplo de la Unión Europea la cual manifiesta que la aplicación de este principio se evidencia en cuanto un Estado grava de igual forma a los bienes y servicios sin importar el Estado en el cual se originaron<sup>69</sup> manejándose al igual que en los Estados americanos bajo el principio de imposición en el país de destino<sup>70</sup>. La Unión Europea en un inicio busca unificar las tarifas dentro de la comunidad pero al analizar las dificultades y el alcance en las políticas de los Estados integrantes optan por esta solución dando a los Estados el libre albedrío de establecer tarifas en las importaciones siempre y cuando deriven de tarifas existentes para los productos nacionales, de tal forma que no incida en el mercado de ese producto. Adicionalmente, aclaró que de igual forma la persona que importa tendrá iguales derechos y obligaciones que la persona que adquiera un producto nacional.

Otra solución puede ser la aplicación de un impuesto al valor agregado implícito<sup>71</sup>, figura que nace en Colombia por medio de la cual a los productos que se encuentran bajo el régimen de exenciones se les reconoce un Impuesto al Valor Agregado, mismo que se refleja en el precio del producto, dejando al albedrío del contribuyente afectado de declararlo como gasto, para posteriormente verse beneficiado del crédito tributario.

---

<sup>69</sup> Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (Gerencia Jurídico Técnica del SENIAT de 27 de noviembre del 2001); VENEZUELA, IMPUESTO VALOR AGREGADO; Op. Cit.

“c) Que, el principio de igualdad tributaria implica que no pueden hacerse excepciones a la aplicación de la norma tributaria interna, calculándose así la base imponible sobre las mercancías importadas de la forma establecida en la LIVA y su reglamento con independencia del país de procedencia;”

<sup>70</sup>Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; Venezuela, Impuesto Valor Agregado; Op. Cit.

“El Impuesto al Valor Agregado no es un impuesto al comercio exterior, y su neutralidad se ve expresada en el acogimiento del principio de imposición en el país de destino, máxima imperante en la Comunidad Andina, y en la distinción de tres hechos imposables causantes de su pago”

<sup>71</sup>Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; Proceso 53-AI-2000, Colombia, Impuesto Al Valor Agregado; Resolución del Tribunal Andino 53; Registro Oficial 638 de 12/08/2002; acceso: [http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=REST-AJ-PROCESO\\_53\\_AI\\_2000\\_COLOMBIA\\_IMPUESTO\\_AL\\_VALOR\\_AGREGADO\\_5363820020812](http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=REST-AJ-PROCESO_53_AI_2000_COLOMBIA_IMPUESTO_AL_VALOR_AGREGADO_5363820020812); Acceso: 11/10/2015

"la incorporación del IVA implícito en la legislación tributaria, se hizo de manera interna para corregir el sesgo que discrimina en contra de los productos excluidos nacionales. Este sesgo se corrigió sometiendo las importaciones de bienes excluidos, al pago de una tarifa que reprodujo el impuesto asumido por los productores nacionales, dado que los mismos no pueden solicitar la devolución del IVA pagado en la compra de insumos y materias primas"

## Principio de Equidad

Este principio se orienta a la distribución creciente de las cargas que se imponen a los ciudadanos bajo un criterio más amplio y general, que se vincula con la justicia y capacidad económica de sus sujetos pasivos en la relación tributaria.

A diferencia del principio de igualdad, este principio se le asocia con oportunidades. Sin embargo, va de la mano con el principio de igualdad puesto que se lo relaciona con el reconocimiento social y legal de derechos y el ejercicio de poder.<sup>72</sup>

La aplicación de este principio implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentran en una misma situación (equidad horizontal), y de manera desigual a los sujetos que se encuentren en una situación diversa (equidad vertical)<sup>73</sup>. En principio se podría asemejar a la premisa por la cual se produce distribución del gravamen causado en el impuesto de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente.

Se lo suele confundir con el concepto de justicia, de lo cual se desprende que:

“El impuesto puede considerarse justo si logra adaptar la carga que incide sobre el consumidor final a la naturaleza de su renta (discriminación cualitativa), a la cuantía de la renta percibida por el sujeto (discriminación cuantitativa) y a la situación personal del contribuyente (personalización del impuesto)”<sup>74</sup>.

Dentro de este concepto se puede aseverar que la equidad tiene relación en un primer sentido con la con la capacidad contributiva del contribuyente. En un sentido amplio en cuanto al impuesto al valor agregado, si existiría este equilibrio en cuanto el impuesto grava en su totalidad las transferencias del contribuyente mismas de las cuales en virtud de una política económica del estado ciertos productos contarán con la ventaja de la tarifa cero al menos si esta fuera aplicada bien, adicionalmente hay que tomar en cuenta que en stricto sensu la persona al

---

<sup>72</sup> Gabriel Santiago Galán Melo; La igualdad Jurídica y la no discriminación en el régimen tributario; Talleres de la CEP; Quito; 2013; pág. 81-82

<sup>73</sup> Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos (Yolanda Yupangui); Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Aspectos Constitucionales de la Tributación; Quito; José Vicente Troya, Fausto Murillo Fierro Editores; 2011 pp. 27

<sup>74</sup> Cesare Cosciani (E. Gerelli); El impuesto al valor agregado, Buenos Aires-Argentina; Ediciones Depalma; 124-136

que se le grava íntegramente es el consumidor final aunque en la realidad con la aplicación del impuesto al valor agregado tarifa cero como exención que es el caso ecuatoriano no se puede verificar esto ya que existe un traslado del impuesto en el precio<sup>75</sup> en algunos casos como por ejemplo, en el caso del servicio de salud, Un médico paga el impuesto al valor agregado tarifa doce por ciento en el arriendo de su consultorio, en la compra de equipos; sin embargo presta sus servicios con tarifa cero por lo que no tiene derecho al crédito tributario por el IVA en razón de sus compras por lo cual él termina incluyendo en el precio de la prestación de su servicio de tal forma que sin darse cuenta el usuario termina pagando el gravamen del equipo médico. Esto contraviene la naturaleza de la tarifa cero que es creada con el fin de ayudar a las clases menos favorecidas quienes tendrán que solventar en el precio el monto que el productor no pudo descontar con respecto al impuesto tarifa cero<sup>76</sup>.

Otro ejemplo es el caso de la empresa A que se dedica a la venta de cemento, para lo cual contrata los servicios de transporte (gravado con tarifa cero) de los sacos de cemento, desde las bodegas del fabricante B hasta su almacén de venta, pagando a B por dicho servicio un valor de 5 dólares (valor para efectos del ejemplo). El sujeto pasivo X adquiere dos sacos de cemento a la empresa A por un valor de 20 dólares más IVA, doce por ciento; adicionalmente A presta el servicio de transporte de los sacos de cemento a X, desde su almacén de venta hasta el domicilio de X, cobrando por dicho servicio 7 dólares. En el comprobante de venta que A emita a X contarán desglosados, por una parte, el valor de los sacos de cemento trasferidos y gravados con tarifa doce por ciento, y por otra parte, el valor del servicio de transporte prestado por A a X y

---

<sup>75</sup> Corte Suprema de Justicia Segunda Sala; Fecha de Resolución: 1 de Julio de 2006; Número de Resolución: 2a./J. 79/2006 Internet: [http://app.vlex.com/#WW/search/content\\_type:2/tasa+cero/vid/26822881](http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:2/tasa+cero/vid/26822881) ; Acceso: 15/11/2014 “si bien el hecho imponible del impuesto al valor agregado, lo constituye el consumo que realizan los gobernados al adquirir un bien, recibir el uso o goce temporal de éste, recibir la prestación de un servicio o importar mercancías, no menos cierto es que el referido tributo no sólo incide en el consumo final, sino también en el intermedio, ello en virtud de que en el régimen de exención del impuesto al valor agregado, el sujeto que absorbe la carga tributaria es el productor de bienes o el prestador de servicios, de ahí que al no ser causante del tributo, se ve impedido jurídicamente para trasladarlo y acreditarlo.”

<sup>76</sup>Ibídem

(...)”el legislador ordinario estimó necesario gravar con tasa cero determinadas actividades del proceso de industrialización y comercialización, como son, esencialmente, las relativas a la producción de bienes y servicios de primera necesidad y de consumo popular, ya que al poder acreditar o solicitar la devolución del impuesto al valor agregado que les es trasladado al adquirir los insumos necesarios para la realización de esas actividades y al no tener que pagar cantidad alguna por concepto del referido impuesto, los contribuyentes reducen sus costos de operación, lo que evidentemente repercute en los precios de los bienes y servicios afectos a su actividad, en beneficio de los sectores menos favorecidos.”

gravado con tarifa cero por ciento de IVA. EL valor del servicio de transporte que A pago a B deberá se considerado por A como un costo o gasto incorporado al calor de los sacos de cemento que venda.

En cuanto a la situación personal del contribuyente no se la debe tomar en un sentido amplio sino en concordancia con los demás principios. De lo cual se desprende que el órgano competente estatal establezca agrupaciones entre los contribuyentes de acuerdo a sus ingresos y oficios para establecer las tasas de contribución, lo cual permitirá que la misma sea igual y proporcional.

En el Impuesto al Valor Agregado en la actualidad veo la necesidad de diferenciar la tarifa cero de las exenciones, de tal forma que la ley sea más clara. En virtud de lo analizado considero que es pertinente mantener la tarifa cero pero con la incursión del crédito tributario ya que si se mantuviesen como exenciones no se podrá lograr una aplicación óptima del impuesto al valor agregado. Hay que tomar en cuenta que la aplicación de exenciones no es contraria al principio de equidad<sup>77</sup> siempre y cuando esté debidamente justificada.

### **Principio de Proporcionalidad**

Este principio exige el establecimiento de contribuciones concretas proporcional a la capacidad contributiva teniendo como finalidad que no existan contribuciones desproporcionales. Para mayor comprensión es menester comprender qué es capacidad económica del sujeto, que doctrinariamente se desprende de dos indicadores:

1. Principio de normalidad, por el cual se considera que debe ser gravada cualquier situación que normalmente es indicativo de capacidad económica.
2. Principio de exención del mínimo vital, que establece la existencia de una mínima cantidad de ingresos que no puede ser gravada puesto que con ella se tiene que cubrir las más elementales necesidades del contribuyente.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup>Corte Suprema de Justicia Segunda Sala; Fecha de Resolución: 1 de Julio de 2006; Número de Resolución: 2a./J. 79/2006 Internet: [http://app.vlex.com/#WW/search/content\\_type:2/tasa+cero/vid/26822881](http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:2/tasa+cero/vid/26822881) ; Acceso: 15/11/2014 “En efecto, la exención de un gravamen es aquella figura jurídica tributaria en virtud de la cual, conservándose los elementos de la relación jurídica tributaria (sujetos, objeto, cuota, tasa o tarifa) se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o sujetos imposables, por razones de equidad, conveniencia o política económica.”

<sup>78</sup> Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos (Yolanda Yupangui); Op. Cit. pp. 28

3. La proporcionalidad a la que se refiere este principio no tiene que ver con la progresividad de los impuestos. Ya que esta se fundamenta en la solidaridad social, es decir que tiene como fundamento la “igualdad de sacrificio en los contribuyentes”<sup>79</sup>. Empero se lo considera a la progresividad como elemento complementario de este principio. Tiene una inherente relación con el principio de igualdad<sup>80</sup>.

En un sentido más amplio este principio servirá para que el legislador pueda determinar si un tributo puede ser recaudado con fines extra-fiscales o no, para lo cual se realizará un estudio sobre la medida extra-fiscal tomada según el siguiente detalle:

1. Su idoneidad para alcanzar el fin social o económico perseguido.
2. La lesión mínima del principio de capacidad contributiva.
3. La ponderación de bienes jurídicos comprometidos”<sup>81</sup>

En conclusión, se puede decir que con base en este principio es importante dentro de la legislación fiscal ya que en la práctica del impuesto al valor agregado, este principio sirve para establecer si es pertinente o no variar la tarifa del impuesto. Si al variar la tarifa se afecta tanto a personas que tenga bastante capital como a las que tienen poco se puede decir que se encuentra bien aplicado este principio.

### **Principio de Eficiencia**

El citado principio resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor

---

<sup>79</sup> Hector B. Villegas; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario; Buenos Aires-Argentina; Ediciones DEPALMA; Tercera Edición; 1984. Pág. 191

<sup>80</sup>Susana Camila Navarrine Directora, Horacio A. García Belsunce, Op. Cit., pág. 263

“La igualdad y proporcionalidad constitucionales son conceptos que se integran; no solo la aceptación literal del término igualdad en materia tributaria a verdaderos absurdos que la niegan de hecho, sino que también el concepto “mismo de la proporcionalidad, según se lo entienda, puede conducirnos a su misma negación. La proporcionalidad de las contribuciones, tiene por principio fundamental la igualdad tributaria; y es indudable que no hay igualdad, ahí donde la proporcionalidad es un concepto puramente formal y no real”

<sup>81</sup> Marcos F. Garcia Etchegoyen; Op. Cit. Pág.153

costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)<sup>82</sup>

### **Principio de Neutralidad**

Neutralidad es el concepto que implica reciprocidad: del mismo modo que el tributo no alentará ni desalentará la adopción de formas descentralizadas o concentradas desde el punto de vista de una independencia jurídica formal. A su vez estas últimas no deben incidir ni sobre la integridad de la renta fiscal ni sobre el régimen de determinación e ingreso de la misma<sup>83</sup>.

De una manera más gráfica se pueden considerar varias percepciones de neutralidad que deberán ser parte de la configuración de tributo. Estas son neutralidad jurídica, neutralidad competitiva, neutralidad externa y la neutralidad económica.

Neutralidad jurídica hace referencia al gravamen del bien o servicio, este deberá ser de igual proporción<sup>84</sup> para todos los contribuyentes en cuanto no deberá hacer referencia a condición o característica individual de cada sujeto obligado. Con respecto al impuesto al valor agregado se ha establecido una sola tasa general que es del doce por ciento sin considerar aspectos de cada contribuyente, lo que es una ventaja de este impuesto ya que no considera condición alguna del sujeto obligado sino que se manifiesta en cuanto al consumo que este realiza. En otras palabras el que no consume no está obligado a pagar el impuesto.

Neutralidad competitiva es la que procura que la línea de comercio de un producto no induzca a ningún cambio perjudicial dentro de la transferencia al que el producto se somete en todas sus etapas<sup>85</sup>. En el impuesto al valor agregado aplicado de manera perfecta no deberá

---

<sup>82</sup>Lina María Uribe; Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA; Internet: [http://app.vlex.com/#WW/search/content\\_type:4/iva+tasa+cero/p3/vid/514189830/Vlex.Pp4](http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4/iva+tasa+cero/p3/vid/514189830/Vlex.Pp4); Acceso: 8/11/2014

<sup>83</sup>Susana Camila Navarrine Directora, (Bernardo Rappaport Parke Davis-Mellor Goodwin; Virgilio J. Martinez de Sucre); Conjuntos Economicos Impuesto al Valor Agregado y Doctrinas; Revista Jurídica Argentina La Ley – Revista De Impuestos, Derecho Tributario Doctrinas Esenciales; Tomo II, Buenos Aires – Argentina; 2010, pág. 246

<sup>85</sup> Lina María Uribe; Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA; Internet: [https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com\\_revista/archivos/derechopub/pub362.pdf](https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechopub/pub362.pdf); Acceso: 11/10/2015

“Neutralidad competitiva: busca evitar que la carga impositiva dependa de las fases de producción por las que ha pasado el producto, o el nivel de integración vertical u horizontal del proveedor. Esto, por ejemplo, en sistemas de impuestos sobre las ventas (retail sales) se profundiza cuando no hay descuentos sobre impuestos pagados sobre

existir ningún efecto directo o indirecto en la comercialización de un producto. Empero en el Ecuador al establecerse la tarifa cero en la práctica como una exención produce como efecto la traslación en el precio del producto final del impuesto en especial cuando se utilizan bienes y servicios gravados con tarifa cero en las etapas intermedias de industrialización de un producto, deteriorando así la línea de comercialización del producto.

Neutralidad externa es la que se configura cuando un bien o servicio tiene ventajas o desventajas tributarias al ingresar dentro de otro país, mismas que pueden otorgar ventajas o desventajas frente a otros productos de las mismas características o sustitutos que se produzcan a nivel nacional.<sup>86</sup>

En el Ecuador para mantener esta neutralidad, en lo que respecta al impuesto al valor agregado, se ha establecido tarifa cero a las exportaciones de bienes, dando una ventaja al comercio externo, ya que en la práctica estaría exento al pago de IVA y a su vez la persona que se beneficie de este bien importado y cumpla las condiciones que la LORTI<sup>87</sup> manifiesta puede beneficiarse del crédito tributario. Esta disposición nace con la finalidad de que otros países apliquen el principio de reciprocidad y otorguen al Ecuador esta misma ventaja en el momento de exportar sus productos. A lo cual se puede examinar la situación del IVA tarifa cero en el caso de importaciones que, de no cumplir con lo establecido en el LORTI, no se pueden beneficiar esos productos con el crédito tributario de tal forma que se asemejaría la tarifa cero a una exención, lo cual ocasiona la traslación del impuesto en el precio en etapas subsiguientes<sup>88</sup>.

---

insumos (Cnossen, 2009). Por lo tanto, a mayor nivel de integración del productor en relación con la fase de producción, menos cargas tributarias pesarán sobre el, pudiendo fijar un menor precio u obteniendo un mayor margen de ganancias.”

<sup>86</sup>Ibídem.

“Neutralidad externa: indicativa de cuánto puede estar favorecido o no el comercio internacional de un país según su tasa de impuestos. Por ejemplo, cuando un bien importado se grava de forma más onerosa que un bien producido a nivel nacional, se estaría violando el principio de neutralidad externa, pues los productos nacionales tendrían ventajas frente a su contraparte importada.”

<sup>87</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI; Op. Cit.

“Art. 66 .- Crédito tributario.- tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA, pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios”

<sup>88</sup>Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; VENEZUELA, IMPUESTO VALOR AGREGADO; Op. Cit.

En la parte de CONSIDERACIONES DE LA ACTORA SOBRE LOS ARGUMENTOS DE NULIDAD PRESENTADOS POR LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. Se considera que “el hecho de que no se consideren los gravámenes de importación dentro de la base gravable del IVA, no genera una acumulación

Pero también hay que considerar que en esta disposición no se toman en cuenta los servicios realizados por un extranjero en beneficio de una persona nacional, sea esta natural o jurídica, lo cual viola el principio de neutralidad en cuanto la persona que importa servicios tendría que pagar tarifa doce por ciento, pero la persona que exporta los servicios se beneficia con tarifa cero por ciento.<sup>89</sup>

Neutralidad económica, cuando el impuesto deberá tener la menor incidencia posible en el bien o servicio gravado. Esto se puede verificar en cuanto las preferencias en un mercado cambian a causa de la imposición de un gravamen a un producto donde se tendrá que analizar el consumo de productos sustitutos antes y después de la imposición. En el caso del impuesto al valor agregado se puede observar que difícilmente se produciría este fenómeno, ya que existe solo una tarifa general que es el doce por ciento pero al aplicar la tarifa cero puede haber esta distorsión que puede contradecir este principio. Por ejemplo, las cocinas de uso doméstico eléctricas<sup>90</sup> que se encuentran gravadas con tarifa cero, mientras que las cocinas a gas se encuentran gravadas con tarifa doce por ciento. Lo que busca evidentemente que las preferencias del consumidor cambien. En este caso, y en muchos otros que contempla la ley, al aplicar la tarifa cero se puede considerar que contradice el principio de neutralidad. Empero varios tratadistas sugieren que estas decisiones tomadas por el Estado pueden verse justificadas

---

de créditos fiscales que sea necesario equilibrar. Sólo se produce una acumulación de créditos fiscales del IVA cuando existe una dispensa de pago o exención respecto del propio IVA en algún momento de la cadena, sea a nivel de insumo o materia prima importada, producto intermedio o producto final, pues en tal supuesto, no es posible descargar el crédito fiscal generado contra la venta siguiente, por lo que el componente tributario al no poderse descargar, normalmente se acumulará al precio final". Indica que cuando es el arancel el que no se paga, ello no genera interferencias con respecto al IVA pues éste de todas maneras se generará y cobrará al momento de la importación, el crédito fiscal en este caso, también se generará y descargará en la etapa siguiente."

<sup>89</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI; Op. Cit.

"Art. 56 (...) Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios: (...) 14.- Los que se exporten. Para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país; b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país; c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y, d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador";

<sup>90</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI; Op. Cit.

"Art. 55.- Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: (...) 17. Cocinas de uso doméstico eléctricas y las que funcionen exclusivamente mediante mecanismos eléctricos de inducción, incluyendo las que tengan horno eléctrico, así como las ollas de uso doméstico, diseñadas para su utilización en cocinas de inducción y los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas."

siempre que se encuentren debidamente motivadas y que se trate de una política económica o social, encaminada al bien del Estado.

## **CAPITULO IV**

### **Decisión 338: Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes**

Esta decisión nace con el objeto de procurar la no exportación de los impuestos de bienes finales exportados. Se constituye como premisa la devolución de impuestos en el caso de impuestos indirectos para exportaciones. Para lograr este objetivo se instituye el principio de país de destino por el cual la persona que importa o exporta un producto tendrá la obligación de tributar en el Estado donde se consume el bien.

Adicionalmente, establece de forma expresa la devolución de los impuestos indirectos. Como en el caso del Ecuador, es el impuesto al valor agregado en lo referente a las exportaciones en su totalidad. En el Ecuador, con el objetivo de dar cumplimiento a esta decisión, se establece la tarifa cero perfecta en las exportaciones, ya que en efecto permite a la aplicación del crédito tributario. Con la finalidad de establecer un trato que no vulnere el principio de igualdad también se establece tarifa cero a las importaciones, empero se imponen restricciones al momento de aplicación del crédito tributario, es decir, en el caso de que se trate de bienes o servicios importados por un contribuyente que declare en su totalidad tarifa cero y se traten de bienes, servicios o activos fijos que el contribuyente produzca. En este caso la tarifa cero funcionara como exención, lo que conlleva evidentemente a una violación del principio de igualdad, mismo que propugna que los contribuyentes que posean iguales condiciones tributarias tienen iguales derechos y obligaciones.

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

La decisión entre sus funciones tiene la finalidad de proteger las inversiones de capital tanto en el ámbito societario,<sup>91</sup> así como en el caso de venta de títulos, valores en los cuales exime de causación del impuesto al valor agregado<sup>92</sup> adicionalmente establece los esquemas por el cual se deberá llevar el impuesto al valor agregado en los países miembros de la CAN.

En cuanto a la exportación e importación impera la premisa de que el sujeto pasivo originará la obligación tributaria en el país donde se utilice el bien o servicio, hay que tener en cuenta que cada país para lograr equidad y promover el comercio tiene la obligación es establecer la tarifa cero en las exportaciones<sup>93</sup>, dando al libre albedrío de los Estados miembros para establecer políticas en el caso de las importaciones.

En el Ecuador se establece la tarifa cero tanto en importaciones como exportaciones de bienes y servicios<sup>94</sup>, con el riesgo que los otros estados no apliquen a sus importaciones la tarifa cero en virtud del principio de reciprocidad lo cual se convertiría en un desventaja para el estado Ecuatoriano.

En un sentido amplio se verifica que el Ecuador cumple con lo resuelto en la decisión dada por la CAN, en especial a lo relativo a las exportaciones de bienes y servicios y paquetes

---

<sup>91</sup> Organización de los Estados Americanos; Sistema de Información Sobre Comercio Exterior; DECISIÓN 599 Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado; Internet: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec599s.asp>; Acceso: 11/10/2015

“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.”

<sup>92</sup>Ibídem

“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.”

<sup>93</sup> Ibídem

“Artículo 20.- Régimen de tasa cero del impuesto. El Régimen de tasa cero sólo se aplicará para las exportaciones de bienes y servicios.”

<sup>94</sup>Ibídem

“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.”

de turismo, quienes tienen derecho al crédito tributario. Sin embargo, también hay que considerar la definición que la decisión da al régimen de tarifa cero:

“Régimen de tasa cero: La liberación del impuesto establecida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos.”<sup>95</sup>

Como se puede observar en la definición de la decisión, el régimen de tarifa cero sí concibe la devolución del impuesto e, incluso de forma expresa, lo contempla la decisión posteriormente en los artículos 27<sup>96</sup> y 29<sup>97</sup> en los cuales se contempla la devolución completa del impuesto. Esto no sucede en el sistema ecuatoriano puesto que si bien en algunos casos el Estado respetó la devolución del impuesto, incluye en la ley varios productos y servicios que, pese a tener la denominación de tarifa cero en *stricto sensu*, es concebido como una exención. En el caso particular de las importaciones da la posibilidad de aplicación del crédito tributario siempre y cuando forme parte del activo fijo o sea parte de la formación de un producto final.

En consecuencia, se puede observar que se deslinda totalmente de la intención de la creación de la tarifa cero dada por la CAN, ya que en el caso de las importaciones solo se aplicará crédito tributario en un hecho específico; y en el caso de los demás bienes y servicios se aplicará como una exención. El resultado es un modelo totalmente equivoco, dando como obtención al no concebir la devolución del impuesto un desfase en la línea de comercio que se refleja en el traslado del gravamen en el precio de un producto final que utilizó en sus etapas anteriores bienes o servicios gravados con tarifa cero. Esto es contrario con la finalidad de imposición de un tributo y mucho más en el caso del impuesto del valor agregado que al tratarse de un impuesto

---

<sup>95</sup> *Ibídem*

<sup>96</sup> *Ibídem*

“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.

<sup>97</sup> *Ibídem*

“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%)” (...)

multifásico no debería imponer carga patrimonial adicional en ninguna de las etapas de comercio y mucho menos sobrecargar el precio.

## **Sexta directiva del Consejo de las Comunidades Europeas dada el 17 de mayo de 1977**

La directiva nace con el objetivo de establecer un sistema común en la composición de la base imponible y en el cobro del impuesto al valor agregado aplicado en los países que forman la Comunidad Europea, procurando por el establecimiento del libre mercado de bienes y servicios entre los estados involucrados.

Este objetivo se impone bajo la directriz de la supresión de gravámenes de importación y exportación, con el fin de establecer un sistema que posea características análogas basadas en la libre competencia.

Para lograrlo se reconoce la necesidad de mantener ciertos regímenes especiales con respecto a los productos de primera necesidad, como es el caso de la agricultura.

Se establece la necesidad de que el gravamen del impuesto opere en el lugar donde se produce la transferencia de los bienes; y en el caso de los servicios, donde se produzca la prestación de dicho servicio.

Se llega al convenio de establecer dos clases de tarifa: normal y otra reducida. En el caso de la tarifa normal se establecerá una común, posteriormente en el 2005 se da la posibilidad de establecer cualquier tarifa como base del 15%; y la especial, por su parte, toma como base 5% y se establece a ciertos productos

Algo que es memorable es que a pesar de no establecer una tarifa única e incluso dar la posibilidad de integrar otros productos para que se acojan a la tarifa reducida, la directiva establece que se deberá integrar sistemas para que al final de cada transacción se pueda deducir la totalidad del impuesto<sup>98</sup>. En el caso de las importaciones se realiza una similar descripción a

---

<sup>98</sup>Consejo de Comunidades Europeas; Sexta directiva del Consejo de las Comunidades Europeas dada el 17 de mayo de 1977; Internet: <http://www.facturaesap.es/pdf/Directiva2004.pdf> ;Acceso; 10/11/2015  
TITULO IX

la ley ecuatoriana, tomando como referencia acogerse a la deducción de los bienes y servicios importados que tengan como objeto la producción de bienes o servicios en el desarrollo de sus actividades económicas.

## **CAPITULO V**

### **IVA tarifa cero y crédito tributario**

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto que es dirigido para la doctrina hacia los consumidores de bienes y servicios con el fin de recaudar suficientes fondos para el Estado sin afectar la productividad comercial. Este impuesto es considerado uno de los más efectivos en cuanto a control, ya que este es ejercido por parte de la administración fiscal y por los mismos contribuyentes.

Además cuenta con procesos que facilitan la traslación del impuesto hacia el consumidor final del bien o del servicio, como es el caso del Crédito Tributario en el Ecuador.

El Crédito Tributario es el elemento esencial del Impuesto al Valor Agregado ya que sin este, la traslación del gravamen no sería posible. En consecuencia, el impuesto se acumularía en las diferentes etapas de la producción de tal forma que el consumidor final estaría obligado a pagar el porcentaje del impuesto establecido acumulado por cada etapa dentro de línea de producción que sea necesario que un bien o servicio pueda llegar al consumidor final.

Bajo este lineamiento por lo general al aplicar, este impuesto, dentro de un Estado se procura mantener una tarifa única, empero dentro de los Estados podemos encontrar diferentes condiciones sociales y económicas las cuales son directrices para la formación del derecho. Por esta razón, podremos encontrar diversas tarifas y nombres que se le da al Impuesto al Valor Agregado. Lo cual no cambia la naturaleza del impuesto sino que lo vuelven más complejo ya

---

Tipos impositivos; Artículo 12; 4. Los tipos reducidos se establecerán de tal modo que el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultante de la aplicación de tales tipos, permita normalmente deducir la totalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción esté autorizada conforme el artículo 17.

#### **TITULO XI**

Deducciones; Artículo 17; Nacimiento y alcance del derecho a deducir Artículo 17; Nacimiento y alcance del derecho a deducir; 2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir (..)

que la administración tributaria tendrá que establecer métodos más complicados para la devolución del impuesto en las etapas de la producción.

En otros Estados se optó por establecer exenciones al Impuesto al Valor Agregado. Estas se justificaban por situaciones socioeconómicas que atravesaba el Estado en algún momento de la historia, configurándose esta figura con el objeto de desarrollar ciertos sectores productivos. En el caso de países en vías de desarrollo el sector más común que los países deseaban desarrollar era la agricultura, ya que gran parte de la población se dedicaba a esta labor. Además que en la época no contaban con la suficiente educación para poder declarar al fisco sus impuestos. En consecuencia para el Estado era más fácil exonerar del impuesto a este sector con el fin de que exista eficiencia al momento de recaudar el Impuesto al Valor Agregado.

Si bien la medida en cierto grado funcionó, las exenciones afectaron la naturaleza de este tributo porque las exenciones al Impuesto al Valor Agregado provocan que se acumule dentro del precio del producto final la parte del impuesto no cobrada por el fisco.

Para entender de mejor forma explicaré con varios ejemplos hipotéticos:

PRODUCTO	PRECIO	TARIFA	IMPUESTO	PRECIO DE VENTA	IMPUESTO PAGADO	Crédito Tributario
P1	100	10%	10	110	0	10
P2	100	10%	10	110	0	10
P3=P1+P2	200	10%	20	220	0	20
P4	100	10%	10	110	0	10
P5	100	10%	10	110	0	10
P6=P4+P5	200	10%	20	220	0	20
P7	100	10%	10	110	0	10
P8=P3+P6+P7	500	10%	50	550	0	50
<b>IVA PAGADO</b>					<b>50</b>	

Como se puede observar en la tabla se trata del proceso de elaboración de un producto P8 en un Estado cuyo Impuesto al Valor Agregado es del diez por ciento como tarifa única. La aplicación del crédito tributario es perfecta, es decir, aplica a todos los productos que intervienen en el proceso de producción. Los productores solo quieren recuperar el capital invertido para la producción de cada producto correspondiente a la etapa de producción.

El producto se elabora con base en los productos P3, P6 y P7 de los cuales los dos primeros son productos derivados de otros y el último se trata de un producto primario.

Al existir crédito tributario, el impuesto se va compensando el valor del impuesto evitando su acumulación en las etapas posteriores, es decir, P3 tiene un impuesto por 20 dólares, pero también tendrá un crédito tributario de 20 por el impuesto al valor agregado pagado por P1 y P2. Similar caso se puede observar con P6 y P8.

En consecuencia la única persona obligada al pago es el consumidor final quien tendrá que pagar el impuesto por P8 de cincuenta dólares.

Por otro lado, sin crédito tributario tendríamos lo siguiente:

PRODUCTO	PRECIO	TARIFA	IMPUESTO	PRECIO DE VENTA	IMPUESTO	Credito Tributario
P1	100	10%	10	110	10	0
P2	100	10%	10	110	10	0
P3=P1+P2	220	10%	22	242	22	0
P4	100	10%	10	110	10	0
P5	100	10%	10	110	10	0
P6=P4+P5	220	10%	22	242	22	0
P7	100	10%	10	110	10	0
P8=P3+P6+P7	540	10%	54	594	54	
<b>IVA PAGADO</b>					<b>148</b>	

Esta tabla es similar a la anterior exceptuando que no se ha aplicado crédito tributario en ninguna de las etapas de la producción, creando un efecto cascada. Como se puede observar, para recuperar el capital invertido, los precios tienden a crecer y al no existir crédito tributario el impuesto pagado en cada etapa de la producción no se puede recuperar. La consecuencia de la primera observación es que el consumidor final tiene que pagar más dinero por concepto de precio e impuesto; y por otro lado al no contar con crédito tributario la administración tributaria recibe mucho más dinero por concepto del impuesto. Pese a esto esta clase de impuestos no son considerados como los más efectivos ya que es regresivo de acuerdo a la productividad y desmotiva al desarrollo industrial.

Con estos antecedentes, ahora podemos constatar qué sucede con la aplicación de la tarifa cero ecuatoriana, es decir como exención.

PRODUCTO	PRECIO	TARIFA	IMPUESTO	PRECIO DE VENTA	IMPUESTO	Crédito Tributario
P1	100	10%	10	110	10	10
P2	100	10%	10	110	10	10
P3=P1+P2	200	10%	20	220	20	20
P4	100	10%	10	110	10	10
P5	100	10%	10	110	10	10
P6=P4+P5	200	10%	20	220	20	20
P7	100	0%	0	100	-	-
P8=P3+P6+P7	500	10%	50	550	50	40
				<b>IVA PAGADO</b>	<b>50</b>	

Voy a tomar como referencia el primer ejemplo que se propuso. Excepto por P7 que tendrá tarifa 0% ecuatoriana, es decir no genera crédito tributario, se asemeja más a una exención.

En consecuencia, a simple vista no ha cambiado en mucho la situación del contribuyente ya que tendrá que pagar cincuenta dólares; sin embargo, si nos fijamos bien P8 tiene un crédito tributario hasta por cuarenta dólares y genera para el consumidor final un impuesto de cincuenta dólares, lo cual implica que no existe una correcta traslación del impuesto, dado que de ser así al consumidor final ya que si hubiese existido al contribuyente le correspondería el pago de cuarenta dólares por el pago del impuesto.

Al no existir la traslación del impuesto, los 10 dólares sobrantes deberán ser pagados al fisco por P8 a través de la declaración del formulario 104. A pesar de esto se puede verificar que el consumidor asume la diferencia existente a causa de la tarifa cero por ciento en P7. Es decir se trasladó el impuesto al precio del producto. Hay que considerar que en este caso la traslación del impuesto es imperfecta.

Téngase en cuenta que mientras más productos con tarifa cero que se use en la producción, el contribuyente se verá más afectado ya que la traslación al precio del producto del impuesto será mayor.

En consecuencia, se puede establecer que se vulneran principios como la equidad y neutralidad ya que, al aplicar tarifa cero, como la ley actualmente la concibe, no se impone en todas las etapas de la producción de un bien o servicio, siendo desproporcional e inequitativa la distribución del impuesto en las demás etapas de la producción. Esta inequidad podría producir incluso que la competencia dentro del mercado sea más compleja para productos que usan en su producción bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento con respecto a otros productos que pueden sustituir a los primeros y que utilizan para su producción únicamente productos gravados con tarifa doce por ciento.

## Conclusiones

El Impuesto al Valor Agregado grava todas las operaciones de venta, sin tener en cuenta el proceso previo que opero en la venta de un bien o servicio lo cual se fundamenta en las cadenas de producción, esto dificulta que los contribuyentes obligados a pagar este impuesto eviten el gravamen.

El pago real del impuesto se concreta cuando el consumidor final se vale del producto o servicio para satisfacer una necesidad. En las otras etapas de la producción de un bien o servicio gravados no existe un pago real del impuesto, ya que mediante el crédito tributario el productor podrá compensar este gasto, en consecuencia no se producirá disminución de su riqueza originado de este gravamen.

Originariamente el Impuesto al Valor Agregado prevé exenciones por causas sociales, económicas y políticas.

Uno de los problemas más importantes era la recaudación del impuesto por cuanto en el sector primario en la época que se implementó este impuesto la mayoría de contribuyentes no contaban con la educación necesaria para realizar la correspondiente declaración.

En la actualidad, en el Ecuador, se utiliza “tarifa doce por ciento” conforme el modelo de “impuesto al valor agregado”, es decir, que contempla un método eficaz de deducción del impuesto en las etapas intermedias de la producción, siendo denominado este “crédito tributario”; y la “tarifa cero por ciento” la cual se asemeja a la exención del impuesto. Esta última, no genera un monto de dinero a pagar por parte del contribuyente, no posee un sistema de crédito tributario que permita a los productores de etapas intermedias de productos elaborados puedan compensar lo pagado en su totalidad por concepto de impuesto al valor agregado, lo cual implica que se vean obligados los productores a trasladar esta parte del impuesto al precio de los productos que elaboran.

Lo mencionado es conocido por el Servicio de Rentas Internas e incluso se hace mención de lo indicado en una circular, misma que determina:

“cuando se produzca la transferencia de un bien o prestación de un servicio gravado con tarifa doce por ciento de IVA, se incurra en la adquisición de bienes o se requiera la contratación de servicio gravados con tarifa cero por ciento, el pago por la adquisición de dichos bienes o servicios, se lo deberá considerar como un costo o gasto imputable al precio del bien que se vaya a transferir dentro del comprobante de venta que respalde la transferencia del bien o prestación del servicio gravado con tarifa doce por ciento de IVA o en otro comprobante por separado, en tanto no sean efectivamente transferidos o prestados por quien transfiera el bien o preste el servicio gravado con tarifa doce por ciento”<sup>99</sup>

Lo mencionado produce que exista una inconsistencia en la cadena de producción del producto afectado contradiciendo varios principios y características del Derecho Tributario.

De lo mencionado cabe recalcar que Impuesto al Valor Agregado Tarifa Cero no es un tributo independiente al impuesto al valor agregado tarifa doce por ciento, puesto que en su poseen similares características, siendo el impuesto al valor agregado tarifa cero un impuesto de accesorio es decir depende de la existencia del Impuesto al valor agregado tarifa doce por ciento. Por lo cual me permito acentuar las siguientes características:

Su aplicación es taxativa, es decir que, que encuentra estrictamente detallados los bienes y servicios a los cuales se aplicará esta tarifa dentro de la misma ley, en consecuencia solo será aplicable a determinados bienes y servicios que el legislador, por importancia socio económica o política, ha considerado que son necesarios prever por beneficiar a los intereses del Estado. Empero hay que considerar que Ecuador no se posee de un sistema eficaz, por el cual las etapas intermedias de la producción del bien o servicio, puedan devengar el pago del impuesto como se lo hace en la tarifa doce por ciento. En virtud, de lo mencionado se puede deducir que la tarifa cero por su particularidad se asemejan a una exención tributaria.

En relación con el principio de igualdad en una perspectiva amplia, la cual comparto, se debe considerar que mientras exista una justificación social, económica o política que no distinga entre los contribuyentes, la tarifa cero si cumple con este principio. Empero, en un sentido literal

---

<sup>99</sup>Servicio de Rentas Internas; Circular del Servicio de rentas Internas No. NAC.DGECCGC12-00021 de 5 de diciembre de 2012.

del concepto de igualdad, este principio se ve vulnerado por cuanto al aplicar la tarifa cero pueden verse beneficiados ciertos sectores productivos e incluso ciertos sectores de la población.

La neutralidad del impuesto, se ve afectada, ya que tomando en cuenta el modelo aplicado en Ecuador, según lo mencionado se ven beneficiados a ciertos sectores económicos exonerándolos de forma indirecta al pago del Impuesto al Valor Agregado general, en consecuencia se ve afectada la demanda de un producto terminado que posea bienes sustitutivos, por cuanto cambian las preferencias de los consumidores de un producto que posee tarifa cero por un producto que posee tarifa cero sustituto del primero.

Adicionalmente, existe un problema con el traslado de la carga tributaria, esto se lo puede verificar en industrias intermedias cuando en la producción de un bien o servicio con tarifa cero por ciento que usan bienes o servicios con tarifa doce por ciento, registra un aumento en precio de los productos. Como lo mencionamos no existe un sistema eficaz para devengar la tarifa cero por ciento para estos productores, obligándoles de esta forma a incluir en sus precios el gasto que se genera por el uso de bienes y servicios con tarifa doce por ciento.

De aquí nace la importancia de contar con crédito tributario independientemente de la tarifa del Impuesto al Valor Agregado vigente, ya que por este medio la traslación el Impuesto al Valor Agregado en las diferentes etapas de la producción de un bien o un servicio se hace de forma íntegra e invariable.

Por lo cual por lo general se recomienda que este impuesto se configure como un impuesto general y con una tarifa única; y en el caso de los Estados donde se han implementado otras tarifas se apliquen otros sistemas de compensación del impuesto con variables, diferenciando cada tarifa para que se pueda efectivizar la devolución del impuesto.

Por lo expuesto, opino que es necesario aplicar a la tarifa cero un crédito tributario tal como se consideró en las X JORNADAS LUSO-HISPANICAS AMERICANAS DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, es decir, un impuesto al valor agregado único el cual posea un mecanismo eficaz de deducción o imitar el modelo usado en Colombia mismo que se caracteriza por dar la potestad al contribuyente de declarar el impuesto valor agregado tarifa cero para poder acceder a la deducción correspondiente, evitando así que se traslade al precio del bien o producto final

el tributo, o en su defecto establecer un régimen especial para los bienes y servicios tarifa cero con el fin de que las industrias de bienes y servicios puedan beneficiarse de la deducción por crédito tributario.

Es necesario implementar uno de los mecanismos antes mencionados por cuanto se ven vulnerados principios antes mencionados e incluso puede verse afectado el desarrollo del mercado. La premisa de implementación del Impuesto al Valor Agregado fue crear un impuesto el cual permitiese llenar las arcas del estado sin afectar el desarrollo económico del estado donde se aplique. Con el simple hecho de coexistir dos tarifas dentro de un estado, esta premisa se ve afectada empero algunas legislaciones han logrado, por medios eficaces de compensación evitar que sea afectada la producción del estado estableciendo mecanismos proporcionales y eficaces de compensación que aplican a cada tarifa diferenciada.

En el Ecuador, no se observa esto, por lo contrario se elimina el mecanismo de compensación, como es el caso del crédito tributario, lo que provoca que los productos gravados con la tarifa cero afecten a la cadena de producción, afectando así los precios en ciertos productos y en consecuencia su demanda y oferta. Algo que debe ser claro es que el estado no debe intervenir en el desarrollo de las cadenas de producción por medio de los impuestos ya que esto transgrede varios principios tributarios que no solo afecta a las personas naturales o jurídicas que viven en el estado. Sino que incluso afectan a sociedades y personas que quieren invertir en el Estado.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Libros**

- David Calderón Medina; COMERCIO ELECTRONICO. UNA PERSPECTIVA TRIBUTARIA MEXICANA, México, Editorial: IMCP (INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS), 2010
- Luis Ponce Calderón; Tesis El IVA como impuesto indirecto; Quito-Ecuador; Tesis Doctoral, Pontificia Universidad del Ecuador; 1995
- Susana Camila Navarrine Directora, Bernardo Rappaport; Revista Jurídica Argentina La Ley – Revista De Impuestos, Derecho Tributario Doctrinas Esenciales; Tomo II, El Impuesto Al Valor Agregado; Buenos Aires – Argentina; 2010
- León Pérez de los Ríos; Elementos de derecho tributario; República de Colombia; Pontificia Universidad Javeriana; 1976
- Catalina García Vizcaíno; El Derecho Tributario Vigente, Análisis de la Legislación, Doctrina y Jurisprudencia Tomo III; Buenos Aires – Argentina, Ediciones Depalma : LexisNexis, Segunda Edición ampliada y actualizada Cit. Reig, Enrique J.,1999
- Catalina García Vizcaíno; Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas Tomo I; Buenos Aires – Argentina, Ediciones Depalma : LexisNexis, Segunda Edición ampliada y actualizada Cit. Reig, Enrique J., 1999
- Sandro Vallejo Aristizábal; Régimen Tributario y de Aduanas Texto Guía Modulo: Régimen Tributario y de aduanas; Quito-Ecuador, Universidad Técnica Particular de Loja; Escuela de ciencias Jurídicas; Posgrado en derecho empresarial;2005
- De Juano Manuel, Tributación sobre el valor agregado IVA, Buenos Aires-Argentina, Macagno Landa y Cía. S.R.L., 1975
- Plazas Vega, Mauricio; El impuesto sobre el valor agregado IVA; Santa Fe de Bogotá-Colombia; Editorial Temis S.A., 1998
- Cesar Albiñana; Sistema Tributario Español y Comparado; Madrid; TECNOS, 1992
- Pedro Miguel Cornejo Lloré (Pérez de Ayala, Juan Rafael); La prescripción del crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado; Quito-Ecuador; Pontificia Universidad del Ecuador; Tesis doctoral; 2001

- Doricela Mabarak Ceredo; Derecho Fiscal Aplicado, Estudio específico de los impuestos; México; Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey Campus Monterrey; Mc Graw Hill Interamericana; 2008
- Gabriel Santiago Galán Melo; La igualdad Jurídica y la no discriminación en el régimen tributario; Talleres de la CEP; Quito; 2013; pág. 81-82
- Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos (Yolanda Yupangui); Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Aspectos Constitucionales de la Tributación; Quito; José Vicente Troya, Fausto Murillo Fierro Editores; 2011
- Marcos F. Garcia Etchegoyen; El principio de capacidad contributiva; Buenos Aires Argentina; Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma; 2004
- Cesare Cosciani (E. Gerelli); El impuesto al valor agregado, Buenos Aires-Argentina; Ediciones Depalma
- Hector B. Villegas; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario; Buenos Aires-Argentina; Ediciones DEPALMA; Tercera Edición; 1984.
- Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Francisco Poveda Blanco; Derecho Tributario; España; Thomson Aranzadi; Décimo Tercera Edición; 2008; pág. 58

### **Leyes y Normas**

- Constitución de la República del Ecuador; Registro Oficial 449 de 20/10/2008
- Congreso de la República del Ecuador, Decreto Ley de Impuestos Sobre Ventas Comerciales e Industriales; Registro oficial 913 de 29 de octubre de 1923 Decreto Supremo número 1239, Registro. Oficial No. 356 el 01 de noviembre del 1941
- Registro Oficial número 429 de 12 de mayo de 1970 pp. 2577
- Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 342 de 22 de diciembre de 1989
- Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI; Codificación 26; Registro Oficial Suplemento 463 de 17/11/2004
- Código Tributario; Codificación 9, Registro Oficial Suplemento 38 de 14/06/2005, Última modificación: 29/12/2014

- Servicio de Rentas Internas; Circular del Servicio de rentas Internas No. NAC.DGECCGC12-00021 de 5 de diciembre de 2012.

### **Páginas Web:**

- Histórico Digital, Los impuestos en el Imperio Romano, Internet. <http://historicodigital.com/los-impuestos-en-el-imperio-romano.html>:
- María de Lourdes Eguren Martí (Fernandez), LA CADENA DE VALOR BAJO UN ENFOQUE SISTÉMICO Y SUS IMPLICACIONES EN EL ANÁLISIS DE LA CREACIÓN DE VALOR EN LA EMPRESA; Internet. [http://www.academia.edu/1639991/LA\\_CADENA\\_DE\\_VALOR\\_BAJO\\_UN\\_ENFOQUE\\_SIST%3%89MICO\\_Y\\_SUS\\_IMPLICACIONES\\_EN\\_EL\\_AN%3%81LISIS\\_DE\\_LA\\_CREACI%3%93N\\_DE\\_VALOR\\_EN\\_LA\\_EMPRESA](http://www.academia.edu/1639991/LA_CADENA_DE_VALOR_BAJO_UN_ENFOQUE_SIST%3%89MICO_Y_SUS_IMPLICACIONES_EN_EL_AN%3%81LISIS_DE_LA_CREACI%3%93N_DE_VALOR_EN_LA_EMPRESA)
- Real Academia Española; Diccionario de la RAE. Internet. <http://lema.rae.es/drae/?val=trasferencia>; Acceso: 04/11/2014
- CODIGO ORGANICO DE LA PRODUCCION, COMERCIO E INVERSIONES, COPCI; Registro Oficial Suplemento 351 de 29/12/2010; Última modificación: 12/09/2014; internet: [http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=MERCANTI-CODIGO\\_ORGANICO\\_DE\\_LA\\_PRODUCCION\\_COMERCIO\\_E\\_INVERSIONES\\_COPCI](http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=MERCANTI-CODIGO_ORGANICO_DE_LA_PRODUCCION_COMERCIO_E_INVERSIONES_COPCI)
- Wiki Encyclopedia of Law; Imposición Forfataria de Suiza; Internet: <http://leyderecho.org/imposicion-forfataria/>; Acceso: 24/3/2015
- Comunidad Andina, Impuestos Indirectos (Documento Preliminar); Internet: <http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=13&cad=rja&uact=8&ved=0CCgQFjACOAo&url=http%3A%2F%2Fintranet.comunidadandina.org%2FDocumentos%2FInformativos%2FSGdi252.doc&ei=IT64VNLQCcupNt67gJAP&usg=AFQjCNF2GWd6aDFcbu33Hopcv-Kh56I5jg&bvm=bv.83829542,d.eXY>; Acceso: 17/11/2014

- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Introducción al Sistema De Tributación Indirecta Con Base en el Valor Agregado de los Países en Vía de Desarrollo; Jornada: VI Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Ixtapan De La Sal-Mexico-1974 Internet: <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>; Acceso: 21/12/2014
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Efectos Económicos y Sociales del Impuesto al Valor Agregado; Jornada: X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo – Uruguay – 1984 Internet: <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>; Acceso: 21/12/2014;
- Arnulfo Sánchez Miranda; Publicado en 2013; ISBN: 978-607-406-530-5; Escrito por:: Ediciones Fiscales ISEF [https://ficheros-2013.s3.amazonaws.com/04/12/Im\\_1\\_3\\_431180230\\_in1\\_145\\_152.pdf?AWSAccessKeyId=1V02D0W3KSR4KHZ90B82&Expires=1421793498&Signature=c5V60y17eWiUuj1soUIqnqeodKA%3D](https://ficheros-2013.s3.amazonaws.com/04/12/Im_1_3_431180230_in1_145_152.pdf?AWSAccessKeyId=1V02D0W3KSR4KHZ90B82&Expires=1421793498&Signature=c5V60y17eWiUuj1soUIqnqeodKA%3D);
- Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; VENEZUELA, IMPUESTO VALOR AGREGADO; Resolución del Tribunal Andino 132; Registro Oficial 125 de 14/10/2005; Internet: [http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=RESTAJ-PROCESO\\_132\\_AI\\_2003\\_VENEZUELA\\_IMPUESTO\\_VALOR\\_AGREGADO\\_132125200510\\_14; PROCESO\\_132-AI-2003](http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=RESTAJ-PROCESO_132_AI_2003_VENEZUELA_IMPUESTO_VALOR_AGREGADO_132125200510_14; PROCESO_132-AI-2003); Acceso: 20/11/2014
- Vlex; Internet. [https://ficheros-2012.s3.amazonaws.com/09/18/Im\\_1\\_3\\_398232018\\_in1\\_25\\_69.pdf?AWSAccessKeyId=1V02D0W3KSR4KHZ90B82&Expires=142104772&Signature=b57IRFNdnvhUcsqHANj%2FQPI0niA%3D](https://ficheros-2012.s3.amazonaws.com/09/18/Im_1_3_398232018_in1_25_69.pdf?AWSAccessKeyId=1V02D0W3KSR4KHZ90B82&Expires=142104772&Signature=b57IRFNdnvhUcsqHANj%2FQPI0niA%3D) Acceso: 15/04/2014
- Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; Proceso 53-AI-2000, Colombia, Impuesto Al Valor Agregado; Resolución del Tribunal Andino 53; Registro Oficial 638 de 12/08/2002; acceso: <http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/DocumentVisualizer/FullDocumentVisu>

alizerPDF.aspx?id=RESTAJ-

PROCESO\_53\_AI\_2000\_COLOMBIA\_IMPUESTO\_AL\_VALOR\_  
AGREGADO\_5363820020812; Acceso: 11/10/2015

- Corte Suprema de Justicia Segunda Sala; Fecha de Resolución: 1 de Julio de 2006; Número de Resolución: 2a./J. 79/2006 Internet: [http://app.vlex.com/#WW/search/content\\_type:2/tasa+cero/vid/26822881](http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:2/tasa+cero/vid/26822881) ; Acceso: 15/11/2014
- Corte Suprema de Justicia Segunda Sala; Fecha de Resolución: 1 de Julio de 2006; Número de Resolución: 2a./J. 79/2006 Internet: [http://app.vlex.com/#WW/search/content\\_type:2/tasa+cero/vid/26822881](http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:2/tasa+cero/vid/26822881) ; Acceso: 15/11/2014
- Lina María Uribe; Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA; Internet: [http://app.vlex.com/#WW/search/content\\_type:4/iva+tasa+cero/p3/vid/514189830;Vlex.Pp4](http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4/iva+tasa+cero/p3/vid/514189830;Vlex.Pp4); Acceso: 8/11/2014
- Organización de los Estados Americanos; Sistema de Información Sobre Comercio Exterior; DECISIÓN 599 Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado; Internet: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec599s.asp>; Acceso: 11/10/2015
- Consejo de Comunidades Europeas; Sexta directiva del Consejo de las Comunidades Europeas dada el 17 de mayo de 1977; Internet: <http://www.facturaesap.es/pdf/Directiva2004.pdf> ;Acceso; 10/11/2015

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE ABOGADOS (TERCER NIVEL)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

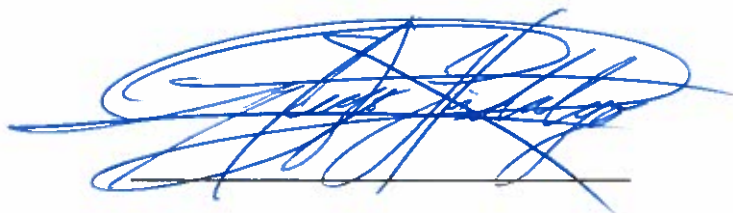
DECLARACION y AUTORIZACIÓN

Yo, Hugo Rubén Hidalgo León, con C.C. No. 1721232674, autor del trabajo de graduación intitulado: "IVA TARIFA CERO VS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y CONSECUENCIA EN LAS VENTAS DE BIENES Y SERVICIOS", previa a la obtención del grado académico de ABOGADO en la Facultad de JURISPRUDENCIA:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 26 de Abril del 2016



Hugo Rubén Hidalgo León

CC No. 1721232674

**REPÚBLICA DEL ECUADOR**  
 DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL,  
 IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN



**CÉDULA DE CIUDADANÍA**  
 APELLIDOS Y NOMBRES  
**HIDALGO LEON HUGO RUBEN**  
 LUGAR DE NACIMIENTO  
**PICHINCHA QUITO**  
**BENALCAZAR**  
 FECHA DE NACIMIENTO **1990-04-15**  
 NACIONALIDAD **ECUATORIANA**  
 SEXO **M**  
 ESTADO CIVIL **SOLTERO**

Nº **172123267-4**




**INSTRUCCIÓN SUPERIOR**  
**PROFESIÓN / OCUPACIÓN ESTUDIANTE**

**E4333V4222**

**APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE HIDALGO LOZA VICTOR HUGO**  
**APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE LEON LARCO AIDA GLORIA**  
**LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN QUITO**  
**2013-10-28**  
**FECHA DE EXPIRACIÓN 2023-10-28**




001788021




**DIRECTOR GENERAL** **FIRMA DEL CEDULADO**



**REPÚBLICA DEL ECUADOR**  
**CONSEJO NACIONAL ELECTORAL** **CNE**

**027**  
**CERTIFICADO DE VOTACIÓN**  
**ELECCIONES SECCIONALES 23-FEB-2014**

**027 - 0202** **1721232674**  
 NÚMERO DE CERTIFICADO CÉDULA  
**HIDALGO LEON HUGO RUBEN**

**PICHINCHA** **CIRCUNSCRIPCIÓN 0**  
**PROVINCIA TUMBACO**  
**QUITO** **1**  
**CANTÓN PATROQUIA** **ZONA**



**(1) PRESIDENTE DE LA JUNTA**