

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

**DISERTACION PREVIA A LA OBTENCION
DEL TÍTULO DE
LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS**

**“RÉGIMEN JURÍDICO DE LA DEVOLUCIÓN DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA
EXPORTACIÓN DE SERVICIOS TURÍSTICOS”**

**NOMBRE:
ELSA MARÍA CARRILLO ANDRADE**

**DIRECTOR:
ROBERTO SILVA LEGARDA**

QUITO, OCTUBRE 2013

*Para mi protector, mi confidente eterna,
la alegría de mi vida y mi escucha incansable.*

CONTENIDO

Pag.

Introducción

1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

1.1. Generalidades	7
1.1.1. Naturaleza	7
1.1.2. Concepto	7
1.1.3. Características	9
1.1.4. Principios que rigen al impuesto	11
1.1.5. El IVA en origen y en destino	20
1.1.6. Distinción entre No causación y Exención del IVA	23
1.2. Aspectos generales del Crédito Tributario del IVA en la legislación ecuatoriana	24
1.2.1. Transferencia de bienes y servicios que generan derecho a crédito Tributario	25
1.2.2. Sujetos pasivos beneficiarios	26
1.2.3. Reglas de uso del crédito tributario	26
1.2.4. El crédito tributario como un derecho del contribuyente	28
1.3. Régimen de devolución del IVA: casos en la legislación ecuatoriana	29
1.3.1. Los Exportadores de Bienes	30
1.3.2. Los Exportadores de Servicios	33
1.3.3. Los Operadores de Turismo Receptivo	38
1.3.4. Las Entidades del Sector Público	38
1.3.5. Los Ejecutores de Convenios Internacionales	50
1.4. Reglas de interpretación de la norma tributaria	51
1.4.1. Método Literal	52
1.4.2. Método Lógico	52
1.4.3. Interpretación Económica – Realidad Económica	53
1.4.4. La analogía: Integración de la norma tributaria	54
2. LOS TRATADOS INTERNACIONALES ACERCA DE LA EXPORTACIÓN DE IMPUESTOS	56
2.1. La Organización Mundial del Comercio (OMC) y sus pronunciamientos respecto del comercio de bienes y servicios	56
2.1.1. El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)	56
2.1.2. El Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS)	59
2.1.3. Nuevas negociaciones sobre los servicios	63

2.1.4.	Propuestas y documentos de negociación conexos sobre los servicios de turismo	66
2.2.	La Comunidad Andina de Naciones (CAN), sus pronunciamientos respecto de la exportación de servicios y sus implicaciones tributarias	70
2.2.1.	La Decisión 599	70
3.	LA DEVOLUCIÓN DEL IVA A LOS OPERADORES DE TURISMO RECEPTIVO EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA	75
3.1.	Legislación Colombiana	75
3.2.	Legislación Peruana	79
3.2.1.	Operadores turísticos domiciliados en el país que vendan paquetes turísticos a sujetos no domiciliados	80
3.2.2.	Servicios de hospedaje	83
3.2.3.	Servicios de mediación u organización de servicios turísticos	84
3.3.	Legislación Argentina	85
3.4.	Legislación Comunitaria de la Unión Europea (Sexta Directiva)	90
3.4.1.	Régimen de Aplicación del Margen	91
3.4.2.	Interpretaciones no uniformes	94
3.4.3.	Dificultades de aplicación	96
4.	LA DEVOLUCIÓN DEL IVA PARA LOS EXPORTADORES DE SERVICIOS TURÍSTICOS Y SU EVOLUCIÓN EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA	98
4.1.	Conceptos introductorios respecto del sector turístico	99
4.1.1.	La demanda turística	99
4.1.2.	La oferta turística	100
4.1.3.	Los operadores de turismo	100
4.2.	Legislación vigente hasta diciembre de 2009	102
4.2.1.	La Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación ..	102
4.2.2.	La Ley de Turismo y la normativa que reglamenta el Capítulo VII a esta Ley	105
4.2.3.	Los mecanismos implementados por el Servicio de Rentas Internas para la devolución del IVA.....	110
4.3.	La situación actual en el Ecuador	112

4.3.1.	Normativa que rige a partir de la expedición de la Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley de Equidad Tributaria	112
4.3.2.	Mecanismos implementados por el Servicio de Rentas Internas para la devolución del IVA a los operadores de turismo receptivo en la actualidad	118
5.	POSICIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS RESPECTO DE LA DEVOLUCIÓN DEL IVA A LOS OPERADORES DE TURISMO RECEPTIVO: ANÁLISIS DE CASO REAL	121
5.1.	Antecedentes	121
5.2.	Fundamentos de Derecho	122
5.3.	Posición del Servicio de Rentas Internas	123
5.4.	Problemática y efectos	126
5.4.1.	Respecto de los operadores de turismo receptivo	126
5.4.2.	Respecto de quien adquiere los servicios de turismo receptivo	129
5.5.	Situación actual del Recurso de Revisión	130
6.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	131
6.1.	Conclusiones	131
6.2.	Recomendaciones	138
ANEXOS		140
Anexo I		141
Anexo II		155
Anexo III		158
Anexo IV		195
BIBLIOGRAFÍA		198

ABSTRACT

La estructura del Impuesto al Valor Agregado se apoya en el crédito tributario como mecanismo para neutralizar el efecto acumulativo del impuesto y evitar un gravamen excesivo que se traslade al consumidor. Si bien el primer mecanismo para hacer uso del crédito tributario es la compensación del mismo con el impuesto a pagar, ante la incapacidad del contribuyente de realizar tal compensación, éste debe acceder a la devolución del impuesto, como instrumento alternativo para recuperar el impuesto pagado.

En el caso ecuatoriano, la problemática se produjo debido a la normativa vigente hasta diciembre de 2009, la cual obvió establecer un mecanismo de recuperación del impuesto para el caso de los exportadores de servicios y, más específicamente, de los prestadores de turismo receptivo. La deficiencia en la técnica jurídica empleada por el legislador, se tradujo en la promulgación de reglamentación contraria a la ley y a la propia naturaleza del IVA, lo cual, en la práctica, conllevó un perjuicio económico para las compañías turísticas y una afectación para la competitividad del sector turístico ecuatoriano.

Esta disertación se dirige a explicar el funcionamiento del crédito tributario, determinar la motivación para eximir del pago de IVA a los servicios de turismo receptivo, examinar los mecanismos implementados por la legislación ecuatoriana y la Administración Tributaria para regular el crédito tributario y su devolución a los operadores turísticos, así como los efectos tributarios y económicos derivados de dichas previsiones. El estudio se verá respaldado por los criterios establecidos en instrumentos internacionales, legislación comparada y el análisis del caso particular de la compañía Etica - Empresa Turística Internacional C.A.

INTRODUCCIÓN

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es uno de los impuestos más ampliamente adoptados en América Latina y el mundo, por la claridad de su estructura, su facilidad de recaudación y la seguridad jurídica que brinda a los contribuyentes. Precisamente, la estructura del IVA se caracteriza por apoyarse en la figura del crédito tributario como mecanismo para neutralizar el efecto acumulativo del impuesto y evitar un gravamen excesivo para el consumidor. No obstante, ante la incapacidad del contribuyente de hacer uso de dicho crédito tributario mediante la compensación del mismo, es indispensable que se cuente con instrumentos aptos para recuperar el impuesto pagado.

La problemática surge cuando el legislador no prevé tales mecanismos o, peor aún, cuando establece regulaciones que previenen al contribuyente de ejercer los derechos otorgados por la propia ley, contrariando la estructura misma del impuesto, los instrumentos internacionales y los principios del Derecho Tributario. Esta situación se verificó hasta diciembre de 2009, previo a la expedición de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo que concierne a la exportación de servicios y, más concretamente, a los servicios de turismo receptivo.

El análisis de esta disertación se dirige a explicar el funcionamiento del crédito tributario, determinar la motivación para eximir del pago de IVA a los servicios de turismo receptivo, examinar los mecanismos implementados por la legislación ecuatoriana y la Administración Tributaria para regular el crédito tributario y su devolución a los operadores turísticos, así como los efectos tributarios y económicos derivados de dichas previsiones. El estudio se verá respaldado por los criterios establecidos en instrumentos internacionales, una breve comparación de las previsiones adoptadas por legislaciones como la peruana, la colombiana, la argentina y la legislación comunitaria de la Unión Europea; y el detalle del caso particular de la compañía Etica - Empresa Turística Internacional C.A., contra la cual el Servicio de Rentas Internas inició un recurso de revisión de oficio respecto de las resoluciones que se pronunciaban sobre la devolución del IVA.

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Elsa María Carrillo Andrade, C.I. 171611624-7, autora del trabajo de graduación intitulado “RÉGIMEN JURÍDICO DE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS TURÍSTICOS”, previa a la obtención del grado académico de **LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS** 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 del sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 30 de octubre de 2013

BIBLIOGRAFÍA

- Amatucci, Andrea (2011), “La Interpretación de la Ley Tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea Amatucci (Dir.). Bogotá.
- Calvo Barriga, Ana Cristina. Disertación previa a la Obtención del Título de Licencia en Ciencias Jurídicas *Efectos del Régimen del Impuesto al Valor Agregado en la Exportación de Servicios*, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Facultad de Jurisprudencia, 2010.
- Comunidad Andina. *Compendio de Series Estadísticas de la CAN*. Internet., <http://estadisticas.comunidadandina.org/eportal/contenidos/compendio2012.htm>. Acceso: 18/08/ 2012.
- Cosciani, Cesare. *El Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires, Depalma, 1969
- De Juano, Manuel. *Cursos de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I*. Rosario, Ediciones Molachino, segunda Edición, 1969.
- DIAN, Ministerio de Comercio Industria y Turismo, y Proexport Colombia. *Plan Vallejo de Servicios*. Bogotá, Editorial Fiducoldex, 2009. Página 4.
- Durango, Mauricio. *El IVA en economías de Exportación. Ecuador*. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario IEDT, Memorias, III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, 2003.
- El Comercio. “Recaudación de impuestos Enero-Diciembre 2012”. Internet. http://www.elcomercio.ec/negocios/Recaudacion-periodo-fiscal-SRI-impuestos-rentas-internas_ECMFIL2013_0108_0002.pdf. Acceso: 26/05/2013.
- Faget, Alberto. *Problemas y Perspectivas para la Convergencia Fiscal en los Procesos de Integración en América Latina*. Internet. http://cefir.org.uy/wp-content/uploads/downloads/2012/05/DT_03.pdf#page=63. Acceso 27/05/2013.
- González Rodrigo C. y Mendieta Martín. *Reflexiones sobre la conceptualización de la competitividad de destinos turístico*. Cuadernos de Turismo, Número 23, Centro para la Planificación y el Desarrollo Sustentable del Turismo (CEPLADES) 2009.
- Juris Internacional, *Reglas aplicables a las exportaciones*. Internet. <http://www.jurisint.org/pub/06/sp/doc/C07.pdf>. Acceso 27/11/2012.

- Lejeune Valcárcel, Ernesto. *El Principio de Igualdad*, encontrado en “*Tratado de Derecho Tributario*”, dirigido por Andrea Amatucci.
- Ministerio de Finanzas. “*Principios*”. Internet. <http://www.finanzas.gob.ec/ingresos-principios/>. Acceso: 20/09/2012.
- Naciones Unidas y OMT. *Recomendaciones sobre estadísticas del turismo* (Serie M, N° 83). Nueva York, Naciones Unidas, 1994.
- Neumark, F. *Principios de la imposición*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- OECD. *International VAT/GST Guidelines on Neutrality*. Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax Policy and Administration. 2011.
- Organización Mundial del Comercio. *Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios*. Internet: http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/26-gats_01_s.htm. Acceso: 27/11/2012).
- Organización Mundial del Comercio. *El GATT y el Consejo del Comercio de Mercaderías*. Internet. http://www.wto.org/spanish/tratop_s/gatt_s/gatt_s.htm. Acceso: 28/11/2012.
- Organización Mundial del Comercio. *GATS score and 'best' PTA score for each Member, by selected service sectors*. Internet. http://www.docstoc.com/docs/114505374/index_best_pta_score_per_sector_e. Acceso: 5/04/2012.
- Organización Mundial del Comercio. *Los principios del sistema de comercio*. Internet. http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact2_s.htm. Acceso: 01/12/2012.
- Organización Mundial del Comercio. *Negociaciones de la OMC sobre el acceso a los mercados*. Internet. http://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/market_access_negs_s.htm. Acceso: 26/12/ 2012.
- Organización Mundial del Comercio. *Principales Etapas de las Negociaciones*. Internet. http://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/key_stages_s.htm#top. Acceso: 31/12/2012.
- Organización Mundial del Comercio. *Servicios de Turismo y Servicios relacionados con los Viajes*. Internet. http://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/tourism_s/tourism_s.htm. Acceso: 05/01/2013.

- Organización Mundial Del Comercio. S/CSS/W/107, 26 de septiembre de 2001, (01-4637).
- Organización Mundial Del Comercio. S/C/W/298/Add.1, 5 de octubre de 2009. Internet. http://www.unwto.org/code_ethics/pdf/languages/Codigo%20Etico%20Ing.pdf. Acceso 12/02/2013.
- Queralt, Juan Martín. *La Potestad Tributaria*, encontrado en “*Tratado de Derecho Tributario*” dirigido por Andrea Amatucci.
- Sancho, Amparo. *Introducción al Turismo*. Editorial Organización Mundial del Turismo (OMT), 1998.
- Silva Legarda, Roberto. *Las Incongruencias Presupuestas de la Devolución del Impuesto al Valor Agregado Pagado por el Sector Público*. Quito, Editora Jurídica Cevallos, 2007.
- Stiglitz, Joseph. *La Economía del Sector Público*. Barcelona, Editor Antonio Bosch, segunda edición, 1988.
- Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Editorial Astrea, novena edición, 2009.
- Volman, Mario (Director). *Régimen Tributario*. Buenos Aires, Editorial La Ley, 2005.
- *Asunto C-163/91, Beheersmaatschappij Van Ginkel Waddinxveen BV, Reis - en Passagebureau Van Ginkel BV e Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht sobre la interpretación del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE (DO L 145 de 13.06.1977, p. 1)*
- Circular 1288/1993, 20 de Mayo de 1993. Publicado en el Boletín Oficial de 17 de Junio de 1993 y Boletín DGI N° 475, Julio de 1993. AFIP, Argentina.
- *Constitución de la República del Ecuador*. Publicada en el Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
- *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 351 de 29 de diciembre de 2010.
- *Código Tributario*. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005.

- *Consulta a la Administración Tributaria elevada por ARASHA CÍA. LTDA.*, septiembre de 2009. Publicada en el Registro Oficial No. 150 de 15 de marzo de 2010.
- *Convenio de Cooperación Técnica No Rembolsable con el BID*. Publicado en el Registro Oficial No. 494 de 31 de diciembre de 2004.
- *Decreto No. 692/1998, Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, emitido el 11 de junio de 1998*. Publicado en el Boletín Oficial No. 12 del 17 de Junio de 1998. AFIP, Argentina.
- *Devolución del IVA a Municipios, Universidades y Politécnicas*, Resolución del SRI No. 106. Publicada en el Registro Oficial No. 666 de 21 de marzo de 2012.
- *Devolución IVA al IESS, Entidades de Salud y Universidades Privadas*, Resolución del SRI No. 107. Publicada en el Registro Oficial No.666 de 21 de marzo de 2012.
- *Directiva 2006/112/CE del Consejo, que codifica las disposiciones de la Sexta Directiva a partir del 1 de enero de 2007*, de 28 de noviembre de 2006. Publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de fecha 11 de diciembre de 2006.
- *Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*, Decreto 624 de 1989. Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989. Colombia.
- *IVA en Adquisiciones con Préstamos Internacionales*, Resolución del SRI No. 503. Publicada en el Registro Oficial No. 329 de 05 de mayo de 2008.
- *Ley No. 20631 (T.O. 1997), Ley de Impuesto al Valor Agregado de 26 de marzo de 1997 y sus modificaciones*. Publicada en el Boletín Oficial el 15 de abril de 1997. AFIP, Argentina.
- *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 583 de 24 de diciembre de 2011.
- *Ley de Turismo*. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 733, de 27 de diciembre de 2002.
- *Ley Orgánica de Empresas Públicas*. Publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de octubre del 2009.
- *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI)*. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 de 17 de noviembre 2004.

- *Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico.* Publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de Julio del 2008.
- *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.* Publicada en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre de 2007.
- *Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.* Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009.
- *Normas para Devolución de IVA a Entidades y Organismos del Sector Público,* Resolución del SRI No. 46. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 136 de 24 de febrero de 2010.
- *Normas para la aplicación de beneficio tributario a establecimientos de hospedaje que brinden servicios a sujetos no domiciliados y normas modificatorias.* Decreto Supremo No. 122-2001-EF. Publicado el 29 de junio de 2001.
- *Reglamento de Aplicación del Capítulo VII de la Ley de Turismo.* Publicado en el Registro Oficial No. 25 de 19 de febrero de 2003.
- *Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.* Publicado en el Registro Oficial No. 209 de 08 de junio de 2010.
- *Reglamento General a la Ley de Turismo.* Publicado en el Registro Oficial No. 244 de 05 de enero de 2004.
- *Reglamento General de Actividades Turísticas.* Publicado en el Registro Oficial No. 726 de 17 de diciembre de 2002.
- *Resolución General AFIP N° 2000/2006.* Publicado en el Boletín Oficial de 06 de febrero de 2006 y Boletín AFIP N° 104 de marzo de 2006. AFIP, Argentina.
- *Propuesta de Directiva del Consejo, de 8 de febrero de 2002 que planteaba la modificación de la Directiva 77/388/CEE en lo relativo al régimen especial de las agencias de turismo.* Internet: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52002PC0064R\(01\):ES:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52002PC0064R(01):ES:HTML). Acceso: 04/15/2013.
- *Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.* Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 de 08 de junio de 2010.

- *Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B0000*. SUNAT. Emitido el 11 de diciembre de 2012. SUNAT, Perú.
- *Texto Unificado Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo*. Publicado el 15 de abril de 1999, y actualizado al 15 de marzo de 2007 en base al Decreto Supremo No. 055-99-EF. SUNAT, Perú.
- Unión Europea. “Sexta Directiva sobre el IVA: Base imponible uniforme; Europa: Síntesis de la Legislación de la UE”. Internet. http://europa.eu/legislation_summaries/other/131006_es.htm. Acceso: 13 de abril de 2013.

1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

1.1. Generalidades

1.1.1. Naturaleza

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es una derivación de los impuestos a las ventas, los cuales inciden sobre los consumos. Este impuesto busca gravar la demanda de bienes y servicios por ser ésta una manifestación mediata de riqueza¹. En este orden de ideas, el impuesto se encuentra diseñado para gravar al último adquirente de un determinado bien o servicio, es decir, al consumidor final; a aquel se le traslada la carga económica del impuesto a pesar de que es otro el sujeto pasivo del mismo desde el punto de vista jurídico².

Su antecedente inmediato es el impuesto “en cascada” o “piramidal”, el cual poseía un efecto acumulativo al establecer un gravamen sobre el precio total de cada transferencia que se hacía respecto de un mismo bien. La acumulación de todos esos impuestos, creaba un gravamen efectivo sumamente pesado que recaía en su totalidad sobre el consumidor.

El IVA, sin embargo, se configura como un impuesto cuyo objeto de imposición se limita al valor añadido en cada etapa de producción y comercialización del bien o servicio, reconociendo el derecho a crédito tributario como mecanismo para neutralizar el efecto acumulativo.

1.1.2. Concepto

Como lo explica Cosciani, el Impuesto al Valor Agregado consiste en un tributo que se paga en las distintas etapas de producción de un bien, cuyo objeto de imposición no es el valor total del mismo, sino exclusivamente el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de su producción o distribución, desde la materia prima hasta el producto terminado, sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones³.

¹ Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Editorial Astrea, novena edición, 2009. Página 779.

² Conforme lo señala Héctor Villegas, el sujeto pasivo suele ser una persona vinculada con el proceso productivo o de distribución del bien destinado al consumo, por ejemplo el productor, el importador, el industrial o el comerciante.

³ Cosciani, Cesare. *El Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires, Depalma, 1969. Página 12.

La Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en su artículo 52, indica que el IVA⁴ grava en todas sus etapas de comercialización la transferencia⁵ de dominio y la importación de:

1. Bienes muebles de naturaleza corporal;
2. Derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y,
3. Al valor de los servicios prestados.

En consecuencia, el **hecho generador** del impuesto se verifica con la transferencia o importación de los bienes arriba detallados y la prestación de servicios. El **sujeto activo** del impuesto es el Estado, el cual lo administra a través del Servicio de Rentas Internas (SRI); en tanto los *sujetos pasivos* son:

- a. En calidad de *contribuyentes*, quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena.
- b. En calidad de *agentes de percepción*, las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes o que presten servicios gravados con una tarifa.
- c. En calidad de *agentes de retención*, los enumerados en el literal b) del artículo 63 de la Ley.

La **base imponible** del IVA es el valor total de los bienes que se transfieren o de los servicios que se prestan, calculado sobre sus precios de venta, los cuales incluyen los impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio. La **tarifa** aplicable del impuesto es del 12%, aún cuando existen bienes y servicios taxativamente enumerados cuya transferencia o prestación está *exonerada* (económicamente hablando) del pago del IVA, al aplicárseles una tarifa del 0%.

⁴ El IVA en nuestro país se creó inicialmente como Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios (ITM) mediante Decreto No. 466, publicado en el Registro Oficial No. 429 de 12 de marzo de 1970.

⁵ La LRTI, en su artículo 53, señala que por transferencia se debe entender: “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.*”.

1.1.3. Características

Tomando en cuenta la naturaleza de este impuesto y la estructura que adopta en la legislación ecuatoriana, podemos establecer que el IVA se caracteriza por ser:

- a. Un **impuesto indirecto**, entendido como tal desde dos puntos de vista: de acuerdo al criterio de la manifestación de la capacidad contributiva, el IVA incide sobre una manifestación mediata de riqueza, como es el consumo, aún cuando en última instancia busca gravar la renta⁶. Por otra parte, conforme indica Volman, “*la mediatez en la incidencia de un impuesto depende del fenómeno económico de la traslación*”⁷; así el IVA es un impuesto indirecto puesto que la carga del mismo se transfiere del “contribuyente de *iure*”, o sea, del designado por la ley para pagar el impuesto, a un tercero que efectivamente soporta la carga económica, denominado “contribuyente *de facto*”, que es el consumidor final de los bienes o servicios transferidos.
- b. Un **impuesto real** ya que establece una imposición netamente objetiva sobre la riqueza, tomando en cuenta en forma exclusiva la naturaleza de las operaciones, negocios y contrataciones que configuran los hechos imponible previstos en la norma. Se prescinde del elemento personal de la relación tributaria y las condiciones personales del contribuyente; en otras palabras, se grava la fuente de la riqueza sin vincularla con la persona que la posee.
- c. Un **impuesto proporcional** en vista de que mantiene una relación constante entre el valor de la riqueza gravada y su propia cuantía. Conforme lo establece Volman, ello se debe a que “*al aplicarse una alícuota fija sobre la base imponible determinada, el monto del impuesto crece y decrece en igual medida a su base*”⁸.

⁶ Criterio asumido por el profesor Mauricio A. Plazas Vega, quien en su obra “*El Impuesto al Valor Agregado*”, parte del principio por el cual “la renta es la magnitud de todos los tributos”, aún cuando los gravámenes se impongan en los distintos momentos de la renta: percepción (Impuesto a la Renta), capitalización (Impuesto al Capital) y gasto (Impuesto al Gasto). Ob. Cit.

⁷ Volman, Mario (Director). *Régimen Tributario*. Buenos Aires, Editorial La Ley, 2005. Página 588.

⁸ Volman, Mario (Director). *Régimen Tributario*. Buenos Aires, Editorial La Ley, 2005. Página 588.

- d. Un *impuesto ordinario* puesto que no existe límite de tiempo en su vigencia, sino que rige mientras no se derogue y forma parte del Presupuesto del Estado, como uno de los componentes de los ingresos tributarios.
- e. Un *impuesto interno* ya que opera única y exclusivamente dentro de la jurisdicción ecuatoriana, sin poder gravar las transferencias de bienes o servicios fuera de nuestra frontera.
- f. Un *impuesto general* puesto que grava el universo de transferencias de bienes y servicios en las que se configura el hecho imponible. Si bien existen casos de exenciones y exclusiones, la doctrina sostiene que éstas deben ser limitadas a fin de no afectar principios tales como los de generalidad, igualdad y neutralidad, lo que derivaría en distorsiones en el mercado interno, y afectaría el comportamiento de los consumidores.
- g. Un *impuesto plurifásico* cuya incidencia se produce en cada una de las etapas de producción y comercialización de los bienes y servicios transferidos. Tal como lo destaca Héctor Villegas, es una característica esencial del IVA “*la fragmentación del valor de los bienes que se enajenan y de los servicios que se prestan, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final queda gravado el valor total de ellos.*”⁹
- h. Un impuesto que da derecho a *crédito tributario*, esto es, que permite la recuperación del impuesto facturado en la etapa anterior. Para la determinación del impuesto se aplica el sistema de “*Sustracción – Impuesto contra impuesto*”¹⁰, el cual establece que para obtener el impuesto que efectivamente se debe pagar a la Administración Tributaria, se tienen que restar del débito fiscal¹¹ los créditos tributarios que le fueron facturados al contribuyente por sus compras.

⁹ Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Editorial Astrea, novena edición, 2009. Página 785.

¹⁰ Volman, Mario (Director). *Régimen Tributario*. Buenos Aires, Editorial La Ley, 2005. Página 589.

¹¹ El débito fiscal es definido por Héctor Villegas, en líneas generales, como “*la aplicación de la alícuota sobre el precio gravable*” e indica que es “*uno de los dos elementos de cómputo de cuya diferencia surge el impuesto adeudado (o el saldo en favor del contribuyente)*”, siendo el otro elemento el crédito fiscal. VILLEGAS, pg. 806

1.1.4. *Principios que rigen al impuesto*

La potestad tributaria del Estado que le faculta para exigir de los particulares prestaciones obligatorias como son los tributos, no puede ejercerse en forma arbitraria ni absoluta, sino que debe sujetarse a los principios establecidos por la Constitución y las leyes. Estos principios tienen un triple propósito: orientar al legislador en la creación y delineamiento de las normas tributarias; dar forma a los actos y resoluciones emitidos por la autoridad administrativa tributaria en los casos concretos, asegurándose que aquellos no ignoren las restricciones que han sido impuestas al Estado; y, servir como garantía constitucional para el contribuyente, que no puede ser afectado con tributos que rebasen el alcance de dichos principios.

Juan Martín Queralt señala que actualmente estos principios constitucionales han dejado de considerarse como principios meramente programáticos, no vinculantes, y se los han aceptado como auténticas normas jurídicas¹². En cuanto a la eficacia que procesalmente pueden desplegar ante las instancias jurisdiccionales, indica que existen legislaciones donde los principios constitucionales son directamente aplicables¹³, y se los puede alegar ante cualquier tribunal, como fundamento de derecho de cualquier petición que formule el administrado.

En nuestro ordenamiento, los principios en materia tributaria están contenidos en el artículo 300 de la Constitución que prevé: “*El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad,*

¹² Queralt, Juan Martín (2011). “La Potestad Tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea Amatucci (Dir.): 149. Bogotá.

¹³ Nuestra Constitución prevé expresamente en su artículo 426: “*Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución.- Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente.- Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos.*” De esta manera podemos decir que de acuerdo con nuestra legislación, los principios constitucionales, incluidos los previstos en materia tributaria, deben aplicarse directamente y podrán ser exigidos por los contribuyentes que se sintieren afectados en sus derechos por su falta de aplicación.

equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. (...)”. Esto es complementado por el artículo 5 del Código Tributario¹⁴ que establece: *“El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”*

Si bien el IVA no obedece a todos los principios enumerados, sí guarda concordancia con la mayor parte de ellos, por lo que pasaremos a analizarlos brevemente.

1.1.4.1. Principio de Legalidad

Este principio se traduce en la máxima “no hay tributo sin ley que lo establezca”, e implica que todo tributo debe ser sancionado por una ley, la cual tiene que emanar del órgano legislativo, y cuya promulgación se llevará a cabo según los procedimientos establecidos por la propia Constitución. Al efecto, el artículo 301 de la Constitución indica:

“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. (...)”.

El artículo 3 del Código Tributario indica: *“Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos.”* Adicionalmente, el artículo 4, que consagra la reserva de ley, exige que la ley tributaria contenga por lo menos los elementos básicos del tributo, los cuales son: **1)** la configuración del objeto imponible, **2)** la determinación de los sujetos activo y pasivo, **3)** la cuantía del tributo o la forma de establecerla, en otras palabras, la base imponible y la alícuota; **4)** las exenciones que neutralizan el efecto del hecho imponible; y, **5)** las deducciones que aminoran la carga tributaria impuesta.

Conforme lo señala Villegas, *“Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más*

¹⁴ Codificación del *Código Tributario*. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005.

allá del espíritu de la ley y violar el principio de legalidad.”¹⁵. Establece además que la autoridad fiscal tampoco puede violentar el principio a través de sus decisiones generales o interpretativas.

1.1.4.2. *Principio de Generalidad*

La generalidad de un tributo implica que, ante la configuración del hecho generador, todos aquellos que reúnan las condiciones que imponen el deber de contribuir, tributen, con independencia de las condiciones personales de cada uno; tal deber no puede quedar restringido sólo a una parte de las personas o bienes. Este principio, sin embargo, puede verse matizado por exenciones y beneficios tributarios que atienden a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos o a los fines extra-fiscales que persigue el Estado.

Si bien el IVA no toma en cuenta la capacidad contributiva y establece una alícuota aplicable a la generalidad de las transferencias e importaciones de bienes, servicios y derechos de propiedad intelectual, la tarifa del cero por ciento aplicada a ciertos bienes y servicios son una *exclusión económica* que rompe con este principio por obedecer a fines sociales, ambientales, lineamientos internacionales, entre otros.

1.1.4.3. *Principio de Igualdad o Equidad*

Según lo establecido por Manuel De Juano, la igualdad y la equidad se refieren a la garantía constitucional que asegura que la imposición sea regida por un fin justo y que, en tal sentido, constituye la base del ordenamiento tributario y del derecho positivo en su conjunto¹⁶.

La doctrina establece la doble dimensión de la igualdad. En primer término, se habla de la *igualdad ante la ley*, concebida como paridad de tratamiento de todos los ciudadanos ante la ley, sometiendo a todos al tributo, sin excepciones ni discriminaciones por razón de

¹⁵ Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Editorial Astrea, novena edición, 2009. Página 257.

¹⁶ De Juano, Manuel. *Cursos de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I*. Rosario, Ediciones Molachino, segunda Edición, 1969. Página 363.

nacimiento, clase, sexo, religión o raza. Joseph Stiglitz¹⁷ ha identificado este alcance con la *equidad horizontal*, que implica la igualdad de trato para aquellos ciudadanos que están en igualdad de condiciones, esto es, la igualdad entre iguales.

La existencia de condiciones de discriminación y de desigualdades relativas (generalmente vinculadas a desigualdades económicas), ha obligado a que el derecho también deba actuar con medidas desiguales, aunque de ninguna manera arbitrarias, a fin de corregir tales situaciones de discriminación, e intentar alcanzar la *igualdad de hecho*¹⁸. De esta manera, la igualdad se entrelaza con la capacidad contributiva, determinando que la distribución de las cargas tributarias debe ser proporcional a la capacidad contributiva de cada ciudadano; lo que Stiglitz ha referido como *equidad vertical*; esto es, que los contribuyentes que se encuentran en mejores condiciones, soporten cargas públicas en mayor medida que aquellos que están en peores condiciones.

Nos atrevemos a decir que esta equidad, tanto horizontal como vertical, se extiende no sólo al establecimiento de tributos y la cuantificación de la carga que cada uno debe soportar, sino también a la estructura misma del impuesto y los beneficios que se prevén en él. Expliquémonos de mejor manera: diseñada la estructura de un impuesto como el IVA, la misma debe ser aplicada a todos los contribuyentes en igualdad de condiciones (equidad horizontal), y conferido cualquier tipo de derecho a un sector, por las razones que fueren, éste debe ser aplicado por igual a todos los miembros que forman parte del mismo sector (equidad vertical).

1.1.4.4. *Principio de Progresividad*

Este principio se refiere a la contribución que todos los habitantes deben realizar, según su aptitud patrimonial de prestación. De esta manera, se vinculan los impuestos con la

¹⁷ Citado por Ana Cristina Calvo Barriga, Disertación previa a la Obtención del Título de Licencia en Ciencias Jurídicas *Efectos del Régimen del Impuesto al Valor Agregado en la Exportación de Servicios*, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Facultad de Jurisprudencia, 2010. Página 11.

¹⁸ Lejeune Valcárcel, Ernesto (2011), “El Principio de Igualdad”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea Amatucci (Dir.): 224, 225. Bogotá.

capacidad contributiva¹⁹ y en base a ella se busca regular la cuantificación de la obligación tributaria para cada sujeto.

La progresividad se vincula con el derecho del contribuyente a pagar tributos proporcionales a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, es decir, se vincula con la redistribución de la renta con sentido igualitario, obligando a quien posee mayor capacidad contributiva a concurrir en mayor medida al gasto público que aquel que posee una menor capacidad contributiva.

El Impuesto al Valor Agregado, por su estructura misma y por su concepción como impuesto indirecto, no atiende al principio de progresividad, en tanto establece una tarifa fija para la cuantificación del impuesto, la cual es aplicada a todos los contribuyentes, sin consideración de la capacidad contributiva de cada uno.

1.1.4.5. *Principio de Irretroactividad*

Este principio es una derivación del derecho a la seguridad jurídica consagrada por la Constitución en su artículo 82 que exige, entre otros, la existencia de normas jurídicas previas, claras y públicas. La irretroactividad se refiere precisamente a la prohibición constitucional de que se cobren tributos cuyos hechos imposables se hubieren llevado a cabo antes del inicio de la vigencia de la ley que los crea o los modifica.

Lo anterior va de la mano del principio de legalidad, el cual no se limita a establecer que no puede haber impuesto sin ley, sino que además señala que tal ley debe ser previa, como única forma de que el particular conozca su obligación de tributar y los elementos de medición de la misma. En efecto, el artículo 11 del Código Tributario indica que las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, rigen desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial; cabe, sin embargo, que se establezcan fechas especiales de vigencia, siempre que las mismas sean posteriores a su publicación.

¹⁹ De acuerdo con Sáinz de Bujanda, la capacidad contributiva “supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto”. (Villegas, 2009: 263).

Los ilícitos tributarios son los únicos exceptuados de este principio, en los cuales se acepta la retroactividad de la ley más benigna²⁰. Las normas tributarias punitivas, sólo rigen a futuro, en tanto tienen efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, conforme lo prevé el artículo 311 del Código Tributario²¹. Esto se debe a que la irretroactividad sólo es una exigencia constitucional en tanto representa una tutela para el contribuyente; si el legislador modifica favorablemente las consecuencias de la imputación, no se puede negar este beneficio a quien cumpla las condiciones para acceder a tal derecho.

1.1.4.6. *Principio de Eficiencia*

Los fines del sistema tributario son la recaudación de dineros que permitan el financiamiento del gasto público y la consecución de determinados fines extra-fiscales. Estos objetivos se pueden concretar únicamente cuando se hace efectivo el principio de eficiencia, entendido en sus dos dimensiones.

Por un lado, es un recurso técnico del sistema tributario que pretende lograr el mayor cobro de los tributos con el menor costo de operación. Por ello, el legislador no puede limitarse únicamente a establecer impuestos, sino que también deberá determinar las formas de control que verifiquen el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias, las cuales pueden comprender desde las declaraciones hasta el pago de los impuestos. Por otro lado, este principio debe orientar al legislador para conseguir que los tributos conlleven el menor costo para los contribuyentes en el cumplimiento de su obligación. En consecuencia, los tributos deben ser moderados, de tal manera que no desincentiven su gestión económica, ni produzcan evasión fiscal²².

²⁰ Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Editorial Astrea, novena edición, 2009. Página 243.

²¹ El numeral 5 del artículo 76 de la Constitución señala como garantía del debido proceso que “*en caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción (...)*.”

²² Adam Smith, en “La Riqueza de las Naciones”, incluye dentro de los cuatro axiomas que constituyen sus premisas tributarias, el de economía, e indica que “todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible (...); al mismo tiempo el producto de los impuestos, una vez salido de manos del pueblo debe entrar cuanto antes al Tesoro público.” Citado en De Juano, Manuel (1969: 401).

En todo caso, no se puede desconocer que este principio impone además al contribuyente el deber material de tributar, cumpliendo con los deberes formales establecidos por el legislador; es decir, la eficiencia del sistema tributario, depende de la actuación tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo que forman parte de la relación jurídico-tributaria.

El IVA ha demostrado ser uno de los impuestos más eficientes de nuestro sistema pues su recaudación conlleva un costo mínimo para la Administración Tributaria y que su nivel de evasión podría ser bajo.

1.1.4.7. *Principio de Simplicidad Administrativa*

Según lo expone Joseph Stiglitz, un buen sistema tributario debe caracterizarse por su simplicidad administrativa, tomando en cuenta que su complejidad es un factor importante que determina los costos administrativos²³. Tales costos son asumidos, por una parte, por la agencia recaudadora (costos directos), y por otra parte, por el contribuyente (costos indirectos²⁴).

En esta línea, el principio de simplicidad administrativa impone al Estado la obligación de implementar mecanismos que apunten al reconocimiento social de los impuestos por parte del propio contribuyente y a solventar la presión fiscal indirecta que aquél debe enfrentar para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Lo que se pretende es impactar en el grado de cumplimiento del contribuyente, dado que una baja aceptación del impuesto conlleva un esfuerzo recaudatorio mayor por parte de la Administración Tributaria. Por ello se deben brindar facilidades al contribuyente para que el cumplimiento de sus deberes formales sea voluntario, evitando así la ejecución de recaudaciones forzosas que obliguen al Estado a incurrir en altos costos para ejercer su facultad determinadora y fiscalizadora.

²³ Según Stiglitz, *son cinco* las características básicas de un buen sistema tributario: 1. Eficiencia económica; 2. Simplicidad administrativa; 3. Flexibilidad; 4. Responsabilidad política; y, 5. Justicia. (Stiglitz, Joseph. *La Economía del Sector Público*. Barcelona, Editor Antonio Bosch, segunda edición, 1988. Páginas 434 y 435)

²⁴ Entre los costos indirectos, se incluyen los recursos económicos y el tiempo en que debe incurrir el contribuyente para gestionar la declaración y el pago de los tributos; ello comprende la asesoría legal, contable, de auditoría y de personal que cumplan con los requerimientos de información solicitada por la Administración Tributaria, entre otros.

En el caso del IVA, la declaración y liquidación del impuesto, así como el uso del crédito tributario se rigen por la simplicidad administrativa, al ejecutarse a través de operaciones básicas, casi elementales; todo ello fortalecido con el nuevo sistema informático de declaraciones por internet implementado por el Servicio de Rentas Internas.

1.1.4.8. *Principio de Transparencia*

F. Neumark conceptualizó este principio en los siguientes términos:

“El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etcétera, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.”²⁵

Evidentemente la transparencia no se encuentra limitada a la claridad en la normativa, sino que se extiende a la cuantificación del tributo, su pago y al destino que se les dé a los recursos tributarios recaudados, todo lo cual se halla directamente vinculado con la legitimidad del impuesto. Adicionalmente, este principio debe caracterizar los procedimientos administrativos y, de ser el caso, las actuaciones judiciales que pudieran llevarse a cabo.

1.1.4.9. *Principio de Suficiencia Recaudadora*

Este principio impone al Estado la obligación de establecer y recaudar impuestos capaces de cubrir las necesidades financieras previstas para un determinado período. Se halla en directa relación con el objetivo de financiar el gasto público, dejando de lado los fines extra-fiscales de los tributos.

²⁵ Neumark, F. *Principios de la imposición*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974. Página 406 y ss.

Si bien este principio exige que los impuestos procuren el financiamiento de los bienes y servicios que el Estado debe proporcionar a los ciudadanos, no es aceptable de ninguna manera que se utilice a los tributos como fuente única para cubrir el gasto público. Dada la magnitud de dicho gasto, éste debe apoyarse también en recursos no tributarios obtenidos por el Estado a través de la inversión, el fomento de la actividad productiva, la comercialización de bienes y servicios, entre otros; caso contrario, so pretexto de alcanzar un alto nivel de recaudación, el legislador y la Administración Tributaria podrían incurrir en conductas confiscatorias ajenas a la esencia misma de los tributos.

En Ecuador, el IVA es el impuesto con mayor recaudación anual, habiendo llegado en 2012 a representar US \$5,498,239,868 del total de US \$11,266,515,247 recaudados por el Servicio de Rentas Internas,²⁶ es decir, un 48,8% del total recaudado.

1.1.4.10. *Principio de Neutralidad*

Aún cuando nuestra legislación no se refiere expresamente a la neutralidad, ésta constituye uno de los principios rectores del Impuesto al Valor Agregado. La neutralidad permite una tributación objetiva e imparcial que elimine las cargas tributarias excesivas y desproporcionadas o que representen un costo inapropiado para el negocio.

Conforme lo explica Fenochietto²⁷, los impuestos deben interferir en la mínima medida posible, tanto en las decisiones de los consumidores como de los productores. En cuanto a los primeros, la tributación no debe incentivar la adquisición de un producto en desmedro de otro, debido a que sobre uno pese un gravamen al cual no está sujeto otro producto de similares características. Por su parte, la afectación tributaria de los distintos factores de producción no debe influenciar a las empresas para preferir un factor sobre otro, para determinar en qué jurisdicción se establecerá la empresa, o adoptar una forma jurídica específica para realizar determinadas transacciones.

²⁶ El Comercio. “Recaudación de impuestos Enero-Diciembre 2012”. Internet. http://www.elcomercio.ec/negocios/Recaudacion-periodo-fiscal-SRI-impuestos-rentas-internas_EC MFIL2013 0108 _0002.pdf. Acceso 26/05/2013.

²⁷ Citado por Ana Cristina Calvo Barriga, Disertación previa a la Obtención del Título de Licencia en Ciencias Jurídicas *Efectos del Régimen del Impuesto al Valor Agregado en la Exportación de Servicios*, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Facultad de Jurisprudencia, 2010, Página 16, 17.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD) emitió en 2011 ciertas directrices acerca de la neutralidad del IVA²⁸, las cuales resumimos a continuación:

1. En el comercio interno, la neutralidad del impuesto se logra a través de la recaudación fraccionada del impuesto y la consiguiente deducción por parte de las empresas productoras del IVA pagado en compras a sus proveedores del IVA pagado en ventas a sus clientes. Lo fundamental es que en cada etapa, el proveedor tenga el derecho a una deducción completa del impuesto pagado, de forma que la carga del mismo descansa enteramente en el consumidor final y no en los intermediarios que participan en la cadena de producción, salvo excepción expresamente establecida en la ley.
2. Los negocios que se encuentren en situaciones similares y que lleven a cabo transacciones similares, deben estar sujetos a niveles similares de tributación.
3. Las reglas del IVA deben determinarse de tal manera que no sean la influencia primordial para tomar las decisiones respecto del negocio. Las decisiones de los productores no deben verse motivadas por consideraciones de índole tributaria, sino exclusivamente por aquellas de carácter económico, administrativo, comercial, social, ambiental o legal.

En este sentido, queda claro que la tributación debe perseguir siempre ser neutral y equitativa entre las distintas formas de comercio y evitar distorsionar las decisiones de producción y consumo. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la neutralidad se alcanza con la fijación de una tarifa única que grava a la totalidad de bienes y servicios que configuren el hecho imponible; en tal virtud, el establecimiento de tarifas diferenciadas, o la aplicación de la tarifa cero, tiende a distorsionar el sistema. Tal afectación, sin embargo, suele admitirse al tenor de los fines extra-fiscales.

1.1.5. *El IVA en origen y en destino*

El desarrollo del comercio internacional y la importancia de los procesos de integración económica regional han exigido la implementación de programas de armonización tributaria a fin de evitar distorsiones, doble imposición, desgravamen injustificado o

²⁸ OECD. *International VAT/GST Guidelines on Neutrality*. Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax Policy and Administration. 2011.

afectación de la neutralidad. A ello se suma la prohibición, en materia tributaria, de discriminación en perjuicio de los productos importados, los cuales deben gozar del mismo tratamiento que se aplica al producto nacional, conforme lo indican instrumentos internacionales como los aprobados por la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Comunidad Andina de Naciones (CAN), de las cuales el Ecuador es miembro.

A fin de compatibilizar estas exigencias, se ha adoptado como criterio internacional el *principio de país de destino*. Según el mismo, el país importador grava las importaciones de bienes y servicios, mientras el país exportador exime de impuestos a la operación de exportación, devolviendo al exportador el total de impuestos que hubiera pagado en etapas anteriores del proceso de fabricación y/o comercialización²⁹.

En este orden de ideas, las importaciones se sujetan a las regulaciones de la jurisdicción donde se efectúa el consumo y por tanto están gravadas tomando en cuenta las mismas base imponible y tarifa que soportan los bienes y servicios producidos localmente. De esta manera, no hay discriminación tributaria entre productos nacionales e importados. Por su parte, el país exportador debe realizar el denominado “*ajuste de frontera*”³⁰, asegurándose que el sujeto exportador acceda a recuperar el IVA pagado por los bienes y servicios exportados a fin de que los mismos salgan del país libres de este gravamen y que aquél no pase a ser un componente del costo.

En contraposición con este criterio, el *principio de país de origen* establece que cada jurisdicción debe recaudar el IVA sobre el valor que fue añadido dentro de sus fronteras³¹. Esto implica que el país exportador grava las exportaciones sobre la misma base imponible y con la misma tarifa que grava la transferencia doméstica de bienes y servicios; en tanto que el país importador deberá otorgar crédito por los bienes y servicios importados. Bajo este principio, los ingresos provenientes del IVA serán recaudados por todas las

²⁹ Alderete, Patricia. *Imposición selectiva y/o específica al consumo en Brasil, Paraguay y Uruguay: aplicación del principio de tributación exclusiva en el tráfico internacional*. Internet. <http://bibliotecavirtual.clacso.org.ar/Argentina/cijs-unc/20110806042516/sec6001a.pdf>. Acceso 26/05/2013.

³⁰ Volman, Mario (Director). *Régimen Tributario*. Buenos Aires, Editorial La Ley, 2005. Página 589.

³¹ OECD. *International VAT/GST Guidelines on Neutrality*. Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax Policy and Administration, 2011. Página. 4.

jurisdicciones en las que se le haya añadido valor al bien o servicio, tomando en cuenta la tarifa aplicada en cada uno de ellos³².

El ordenamiento internacional ha optado por el principio de tributación en el país de destino al ser compatible con la estructura del Impuesto al Valor Agregado, en tanto éste es un impuesto cuya carga se traslada al consumidor final y por lo tanto debe gravarse en el lugar de consumo. Este principio asegura además la observancia de importantes principios internacionales de tributación que, según lo señala Alberto Faget³³, comprenden:

1. ***Territorialidad***: No se gravan las ventas llevadas a cabo en el extranjero.
2. ***No exportación de impuestos***: Se reembolsan todos los impuestos que hubieran sido pagados internamente en las fases de producción y comercialización, previas a la exportación.
3. ***No discriminación en perjuicio del producto nacional o extranjero***: Los bienes y servicios importados están sujetos a una imposición compensatoria en el país importador, equivalente a los impuestos abonados por la producción local en etapas anteriores. De esta manera no se crea desventaja alguna para el producto nacional ni para el producto importado.

En cuanto al comercio internacional de bienes tangibles, este principio funciona eficientemente puesto que se halla respaldado por el control en frontera, dado que el IVA generalmente se recauda al mismo tiempo que el pago de los derechos arancelarios³⁴. En consecuencia, la deducción del IVA incurrido en la importación se deduce de la misma

³² Si bien la Unión Europea es concebida como una comunidad en la que sus intercambios entre Estados Miembros son tomados como transferencias internas o domésticas, y que en consecuencia no se podría hablar en sentido estricto de exportación y/o importación entre ellos, podemos decir que el criterio de gravar en origen se aplica, dado que la normativa comunitaria obliga a repartir el impuesto entre todos los Estados que intervinieron en la producción y/o generación del bien o servicio, en proporción al valor añadido en cada uno de ellos. Este principio ha sido acogido precisamente por la complejidad de la estructura de la UE y la diversidad de transferencias llevadas a cabo entre sus Estados Miembros.

³³ Faget, Alberto. *Problemas y Perspectivas para la Convergencia Fiscal en los Procesos de Integración en América Latina*. Internet. http://cefir.org.uy/wp-content/uploads/downloads/2012/05/DT_03.pdf#page=63. Acceso 27/05/2013.

³⁴ OECD. *International VAT/GST Guidelines on Neutrality*. Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax Policy and Administration, 2011. Página 5.

manera que el impuesto pagado en las compras de bienes locales, lo cual asegura la neutralidad y limita las distorsiones relacionadas con el comercio internacional.

La dificultad surge con la aplicación del principio de país de destino a la tributación sobre servicios y bienes intangibles (como lo son los derechos de autor, de propiedad intelectual y derechos conexos). La naturaleza de los mismos evita los controles en aduanas que permitan confirmar su exportación. A pesar de estas dificultades, la OECD mantiene la posición de que a efectos de evitar distorsiones en el mercado, la comercialización internacional de servicios e intangibles debe ser gravada con el Impuesto al Valor Agregado, según la normativa de la jurisdicción donde los mismos sean consumidos,³⁵ lo cual implica no gravar (o hacerlo con tarifa cero por ciento) a las exportaciones de servicios.

En lo que respecta a la legislación ecuatoriana, el principio de país de destino en materia de servicios se ha concretado (en teoría) con la inclusión de los servicios exportados entre los que se encuentran gravados con tarifa cero por ciento y el gravamen de las importaciones de servicios³⁶ con tarifa doce por ciento del IVA.

1.1.6. Distinción entre No Causación y Exención del IVA

Dado el posterior análisis que realizaremos, se hace necesario establecer las distinciones entre la no causación del impuesto y la exoneración del mismo.

- a) **No causación:** La hipótesis legal denominada “hecho imponible” contiene la descripción del acto, conjunto de actos, situaciones, actividades o acontecimientos que, una vez que se configuran en la realidad, originan el nacimiento de la obligación tributaria y el consiguiente pago del tributo. Cualquier supuesto fáctico que escape a las previsiones expresamente indicadas en la norma tributaria, no configurará el hecho imponible y por tanto no se generará la obligación tributaria; en otras palabras, no se causará el impuesto; un ejemplo de esta situación se

³⁵ De acuerdo con la OECD, “*For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption*”.

³⁶ El gravamen sobre la importación de servicios se incluyó recientemente a través de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009. De esta manera, se perfeccionó la estructura del IVA concebido por la legislación ecuatoriana al adaptarlo al principio internacional de gravamen en destino, según lo ya analizado.

presenta, para el caso ecuatoriano, con la transferencia de dominio de bienes inmuebles. Adicionalmente, el artículo 54 del Código Tributario determina las transferencias que no causan IVA (es decir que el legislador ha “excluido” expresamente en forma similar a una exoneración o exención), incluyendo los aportes en especie a sociedades, donaciones a entidades y organismos del sector público, cuotas o aportes de los condóminos, fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades, entre otros.

- b) *Exención o exoneración tributaria:*** La exención, por su parte, se refiere a la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, según lo señala el artículo 31 del Código Tributario. En este sentido, un precepto legal puede contemplar determinados hechos o situaciones que, en principio, se enmarcan en los presupuestos señalados por la norma para dar origen a la obligación tributaria; y enervar la eficacia de la configuración del hecho imponible, dejando insubsistente el mandato de pagar el tributo (ya sea total o parcialmente).

En el caso particular del IVA, si bien no se prevén exenciones como tales, la ley ecuatoriana ha adoptado una tarifa diferenciada del cero por ciento (0%) que afecta a ciertos productos y servicios, lo cual en la práctica conlleva un no pago del impuesto. Estas previsiones se han adoptado por razones de orden público, económico o social; por ejemplo, productos que forman parte de la canasta básica tales como leche, pan, huevos y carne, junto con otros como medicamentos, han quedado sujetos a esta tarifa por razones de índole social, al igual que servicios como los de transporte, salud y educación; asimismo, servicios como los exportados y los de turismo receptivo se sujetan a esta tarifa por consideraciones de orden económico. Entre aquellos casos de motivos de orden político, podríamos, quizá señalar a los servicios religiosos.

1.2. Aspectos generales del Crédito Tributario del IVA en la legislación ecuatoriana

De acuerdo con las consideraciones previas, queda claro que el crédito tributario es el mecanismo fundamental que habilita la recuperación del IVA facturado en la etapa anterior, lo cual permite neutralizar el efecto acumulativo del impuesto. A continuación una síntesis

del tratamiento que el artículo 66 de la LRTI y el artículo 153 del Reglamento de Aplicación de esta Ley³⁷ (RALRTI) le otorgan.

1.2.1. Transferencia de bienes y servicios que generan derecho a crédito tributario

La *regla de aplicación general* del crédito tributario fija dos condiciones que deben cumplirse simultáneamente para que se reconozca este derecho:

1. Que por la transferencia de bienes y servicios adquiridos por el contribuyente, aquél efectivamente haya pagado el impuesto.
2. Que tales bienes y servicios se destinen por parte del contribuyente a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados; en consecuencia este derecho está previsto únicamente para quienes participan del proceso productivo y no para el consumidor final, quien asume la carga total del impuesto.

La primera condición merece ciertas consideraciones. En ella se confiere el derecho al crédito tributario únicamente por el “IVA pagado”. Recordemos que en el Ecuador el IVA posee tarifas diferenciadas: doce por ciento (12%) y cero por ciento (0%); y que si bien en este segundo caso la transferencia o aprovechamiento de los bienes y los servicios previstos en la ley se encuentran gravados, los mismos no conllevan un pago efectivo del impuesto a la Administración Tributaria.

Por esta razón, únicamente el impuesto en efecto pagado, esto es aquel generado por las transferencias que gravan tarifa 12% (nos referimos al IVA en Compras), dan derecho a crédito tributario³⁸; quedan excluidas aquellas gravadas con tarifa 0%. En este orden de ideas, podríamos concluir que el derecho a crédito tributario no nace por el establecimiento del gravamen sobre un bien o un servicio, sino que surge por: **i)** el pago efectivo que de tal gravamen se hace a la Administración Tributaria (IVA en Compras); y, **ii)** la venta de bienes o servicios gravados con IVA 12%, la venta a proveedores directos de exportadores

³⁷ *Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno*. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 de 08 de junio de 2010.

³⁸ Tal crédito tributario es asimismo reconocido por la ley para las adquisiciones o importaciones de activos fijos de los sujetos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados con tarifa 12%.

(gravadas con tarifa 0%), la exportación de bienes o servicios y la comercialización de paquetes de turismo receptivo.

Estas consideraciones se pueden resumir en el siguiente cuadro:

	Concepto (Ventas)	Tarifa IVA	Derecho a Crédito Tributario	Mecanismo de Recuperación
Regla General	Bienes	12%	SÍ	Compensación
		0%	NO	Ninguna
	Servicios	12%	SÍ	Compensación
		0%	NO	Ninguna
Excepciones	Bienes exportados	0%	SI	Compensación / Devolución
	Servicios exportados	0%	SI	Compensación
	Paquetes de turismo receptivo	0%	SI	Compensación / Devolución

Cuadro 1. Bienes y servicios que generan derecho a crédito tributario y derecho devolución de IV

1.2.2. Sujetos pasivos beneficiarios

No obstante la regla general descrita, en virtud de consideraciones de naturaleza diversa, la LRTI en su artículo 66 ha extendido el derecho a crédito tributario a otros sujetos pasivos, taxativamente enunciados, incluyendo aquellos que se dediquen a:

- a) La producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con tarifa doce por ciento (12%);
- b) La prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%);
- c) La comercialización de paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador;
- d) La venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores;
- e) La exportación de bienes; y,
- f) La exportación de servicios.

1.2.3. Reglas de uso del crédito tributario

Dependiendo de la tarifa con que se grave a los bienes y servicios que forman parte de la actividad económica (en el lado de las ventas) de los sujetos pasivos del IVA, aquellos tendrán derecho a crédito tributario total o proporcional del IVA pagado.

1.2.3.1. Crédito tributario total

A los sujetos pasivos cuya actividad comercial comprenda únicamente la producción, la comercialización de bienes o la prestación de servicios que en su totalidad se encuentren gravados con tarifa doce por ciento (12%), se les reconoce el derecho a crédito tributario por el total del IVA pagado. Igual tratamiento reciben quienes comercialicen paquetes de turismo receptivo, quienes lleven a cabo la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa 0% de IVA a exportadores y los exportadores de bienes y servicios (en principio).

1.2.3.2. Crédito tributario proporcional

Los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a la producción, la comercialización de bienes o la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa 0% y en parte con tarifa 12% tendrán derecho a crédito tributario por la parte proporcional del IVA pagado, tanto en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo, como en la adquisición de bienes, materias primas, insumos y utilización de servicios.

La relación que deberá establecerse para obtener la proporción del IVA pagado en compras de bienes y servicios, susceptible de ser utilizado mensualmente como crédito tributario, puede traducirse en la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Ventas con tarifa 12\%} + \text{Exportaciones de bienes y servicios} + \text{Ventas de paquetes de turismo receptivo a personas naturales no residentes en el país} + \text{Ventas directas de bienes y servicios gravados con tarifa 0\% a exportadores}}{\text{Total de Ventas}}$$

En caso de que el sujeto pasivo no hubiera realizado ventas o transferencias en un período, el crédito tributario se traslada al período en el que se produzcan transferencias. Asimismo, el sujeto pasivo utilizará como crédito tributario la totalidad de retenciones que se le efectúen por concepto del IVA.

1.2.4. El crédito tributario como un derecho del contribuyente

La figura del “crédito”, en su sentido jurídico más amplio, consiste en un derecho subjetivo que genera una relación entre un sujeto activo y un sujeto pasivo, mediante el cual el primero puede exigir a este último una prestación de dar o hacer algo y el sujeto pasivo, por su parte, se encuentra obligado a cumplir con tal prestación.

Conforme lo señala el profesor Claro de Solar, las obligaciones nacen por el concurso real de las voluntades, por un hecho voluntario, o por disposición de la ley. En tal sentido, el crédito tributario se configura como un derecho que concede la propia LRTI a los contribuyentes expresamente enumerados en el artículo 66, para exigir al Estado la compensación o devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios.

De acuerdo con lo expresado por el doctor Mauricio Durango,

*“la obligación del deudor (el Estado) nace correlativamente con el crédito del acreedor (el contribuyente), y toda obligación tiene por objeto una prestación. Así el sujeto pasivo tiene el derecho a la restitución de su crédito tributario, y el Estado la obligación de devolvérselo. Son definitivamente una relación causa – efecto, y por ello no puede interpretárselas como figuras independientes.”*³⁹

En tal virtud, el reconocimiento que la ley realiza del derecho al crédito tributario implica, en primer lugar, la obligación para el legislador de materializar el ejercicio de tal derecho a través de normativa que asegure el uso (a través de compensación o devolución) del crédito tributario a todos y cada uno de los contribuyentes contemplados en la ley. En segundo lugar, conlleva la obligación para la Administración Tributaria de permitir ese uso a través de mecanismos claros, expeditos y confiables.

³⁹ Durango, Mauricio. *El IVA en economías de Exportación*. Ecuador, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario IEDT, Memorias, III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, 2003, Página 34.

1.3. Régimen de devolución del IVA: casos en la legislación ecuatoriana

De acuerdo con lo anteriormente señalado, podemos decir que el crédito tributario opera de dos maneras distintas: en primera instancia permite la compensación del IVA percibido en Ventas con el IVA pagado en Compras; y en segunda instancia, genera el derecho del contribuyente para solicitar la restitución de dicho crédito, la cual se instrumenta a través de la devolución del IVA. Esta segunda instancia necesariamente se supedita al resultado que se obtiene en el primer momento, y únicamente cuando el proceso de compensación es insuficiente para cubrir la totalidad del crédito tributario que la Administración Tributaria mantiene con el contribuyente, se puede dar paso a la devolución.

La incapacidad en la compensación del IVA, sin embargo, puede derivarse también de la transferencia de bienes y servicios gravados con tarifa cero. En esos casos, dichas transferencias no generan un IVA en Ventas para el contribuyente con el cual pueda compensar posteriormente el IVA pagado en Compras. Por tanto, la devolución del IVA se convierte en el único mecanismo que tiene el contribuyente para ejercer el derecho a recuperar el impuesto pagado, y evitar así el traslado de esta carga adicional al consumidor final, el consiguiente encarecimiento del producto o servicio y la pérdida de competitividad en el mercado por parte del vendedor.

En este orden de cosas, la Ley establece un régimen de devolución del IVA que, si bien prevé regulaciones específicas en cada caso, se guía por determinados preceptos generales que pueden resumirse en los siguientes:

1. La devolución del IVA procede siempre que este valor no hubiere sido utilizado como crédito tributario o que se hubiere reembolsado de cualquier forma.
2. El valor que se devuelva por concepto de IVA al contribuyente en un período, no podrá exceder del 12% de las ventas o las exportaciones, según corresponda, llevadas a cabo en ese período. El saldo al que se tenga derecho y que no hubiera sido objeto de devolución, es recuperado por el contribuyente en base a sus ventas o exportaciones futuras.

3. En cuanto a la devolución del IVA en la adquisición de activos fijos, se aplica el factor de proporcionalidad. Este representa el total de exportaciones, ventas directas a exportadores o ventas de paquetes de turismo receptivo (según corresponda), frente al total de ventas declaradas, resultante de la sumatoria de los valores registrados en las declaraciones de IVA de los seis meses precedentes a la fecha de la solicitud. Esta devolución puede ser solicitada por el contribuyente cuando hayan transcurrido seis meses desde su primera venta o exportación y en caso de no haberse producido las mismas durante los seis meses precedentes a la solicitud, se considerarán los seis meses posteriores a la adquisición del activo fijo.
4. Previo a presentar la solicitud de devolución del IVA, se deberá presentar al SRI la declaración y los anexos correspondientes, en la forma establecida por la entidad.
5. El valor a devolverse se reintegrará sin intereses mediante la emisión de una nota de crédito, cheque u otro medio de pago, en un tiempo no mayor a noventa días de presentada la solicitud. En caso de que no se hubiera reembolsado el valor una vez vencido el término indicado, se reconocerán intereses.

Si bien la LRTI y su Reglamento prevén la devolución del IVA para ciertos casos particulares como las personas con discapacidad; las misiones diplomáticas, consulares, organismos internacionales y sus funcionarios rentados de nacionalidad extranjera; los turistas; los prestadores de servicio de transporte de carga aérea al extranjero; y los operadores y administradores de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), el presente estudio se enfocará en la devolución a los más representativos contribuyentes que transfieren bienes y servicios gravados con tarifa 0%, algunos de los cuales se han visto sometidos a regímenes de devolución distintos en el tiempo.

1.3.1. *Los Exportadores de Bienes*

El artículo 55, numeral 8 de la LRTI contempla entre los bienes cuya transferencia está gravada con tarifa cero, aquellos que se exporten. Esta previsión obedece, conforme se explicó, al precepto adoptado por el Ecuador de gravar el IVA en destino y no en origen, y evidencia el principio de no exportación de impuestos indirectos.

En consecuencia, el artículo 66, numeral 1 de la Ley incluye dentro de los sujetos pasivos beneficiarios del crédito tributario a los que se dediquen a “*la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores (...) y a la exportación de bienes (...)*”. Este derecho es desarrollado en la LRTI, a través de su artículo 57⁴⁰ que reconoce el crédito tributario para las personas naturales y sociedades exportadoras que hayan pagado y retenido el IVA en la adquisición local o importación de bienes que exporten, así como de materias primas, insumos, servicios y activos fijos utilizados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten. Se extiende este derecho, a los proveedores directos de los exportadores.

Para el reintegro de este impuesto a los **exportadores de bienes**, aquellos deben seguir el procedimiento de devolución contenido en el artículo 72⁴¹, que incluye:

1. Registro del exportador en el catastro mantenido por el Servicio de Rentas Internas.
2. Presentación formal de la declaración del sujeto pasivo, así como los anexos correspondientes.

⁴⁰ “**Art. 57.-** *Las personas naturales y sociedades exportadoras que hayan pagado y retenido el IVA en la adquisición de bienes que exporten tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la exportación, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación.- Este derecho puede trasladarse únicamente a los proveedores directos de los exportadores.- También tienen derecho al crédito tributario los fabricantes, por el IVA pagado en la adquisición local de materias primas, insumos y servicios destinados a la producción de bienes para la exportación, que se agregan a las materias primas internadas en el país bajo regímenes aduaneros especiales, aunque dichos contribuyentes no exporten directamente el producto terminado, siempre que estos bienes sean adquiridos efectivamente por los exportadores y la transferencia al exportador de los bienes producidos por estos contribuyentes que no hayan sido objeto de nacionalización, están gravados con tarifa cero. (...)*”

⁴¹ “**Art. 72.- IVA pagado en actividades de exportación.-** *Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y éste deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo. (...)*”

3. Reintegro del impuesto sin intereses por parte de la Administración Tributaria en un tiempo no mayor de 90 días, conforme las reglas generales del crédito tributario.

El artículo 172 del RALRTI prevé un beneficio adicional para el exportador de bienes⁴², dándole la posibilidad de que, previa a la devolución del IVA pagado, el SRI le acredite un porcentaje provisional del valor cuya devolución se haya solicitado, el mismo que se imputará a los resultados que se obtengan en la resolución que establezca el valor total a devolver.

La devolución del IVA a los **proveedores directos de exportadores de bienes** se prevé como un derecho complementario que se deriva de la devolución reconocida al exportador⁴³, y por tanto el crédito tributario de estos sujetos opera bajo dos condiciones fundamentales:

- a) Que los bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos utilizados en la fabricación y comercialización de bienes por los cuales se solicita devolución del IVA hayan sido efectiva y directamente transferidos por el proveedor al exportador para la exportación de los mismos. Al efecto, a la solicitud de devolución se deberá acompañar una certificación del exportador en la que éste indique que las compras efectuadas al proveedor forman parte de un producto que fue exportado.
- b) Que estas transferencias estén gravadas con tarifa cero por ciento de IVA, lo cual se evidenciará con los comprobantes de venta respectivos.

De esta manera, tanto los exportadores de bienes como sus proveedores directos tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado, para lo cual cuentan con normativa clara y completa que efectiviza su derecho a través de la devolución del impuesto. La razón para el reconocimiento de este derecho, es, como hemos señalado, seguir la tendencia mundial de utilizar el IVA en destino, y así no *exportar* impuestos.

⁴² Otro de los beneficios establecidos para el exportador de bienes se encuentra en el artículo 157, numeral 3 del Reglamento de Aplicación a la LORTI. Este consiste en la devolución automática de tributos al comercio exterior y permite el reembolso del IVA pagado en las adquisiciones de estos contribuyentes. La devolución condicionada está a cargo del Servicio de Aduanas del Ecuador, conforme lo establecido en el Art. 157 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 351 de 29 de diciembre de 2010.

⁴³ El artículo 173 del Reglamento de Aplicación a la LORTI desarrolla extensamente el procedimiento de devolución para estos sujetos.

1.3.2. Los Exportadores de Servicios

El sector nacional de provisión de servicios en Ecuador se ha visto relegado a lo largo de los años, dada la concentración del mercado de bienes y la dependencia del país respecto de la comercialización de materias primas; ello ha derivado en la demanda de servicios extranjeros y su importación. Aún cuando en los últimos tiempos la exportación nacional de servicios ha tenido un pequeño crecimiento, las estadísticas aportadas por la Comunidad Andina de Naciones registran un peso notablemente menor de tales exportaciones en relación con las exportaciones de bienes⁴⁴. Por su parte, la normativa tributaria tampoco ha alcanzado una evolución importante, dificultando la situación de los sujetos dedicados a esta actividad.

Siguiendo el criterio de gravar en el lugar de destino, el numeral 14 del artículo 56 de la LRTI señala que se encuentran gravados con tarifa cero los servicios que se exporten. Para que una operación se considere como exportación de servicios, debe reunir 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.

Un buen ejemplo de servicios que se exporten se encuentra en el diseño de programas de software. Si bien la creación del programa, la carga de información al sistema y el diseño de la plataforma, entre otros, pueden llevarse a cabo por un contribuyente domiciliado en el

⁴⁴ Para el año 2011, las exportaciones de servicios ascendieron a 1.567 millones de dólares, mientras que las exportaciones de bienes alcanzaron los 22.292 millones de dólares, esto es un 6,57% versus el 93,43% de las exportaciones nacionales, respectivamente. Tomado de Comunidad Andina. *Compendio de Series Estadísticas de la CAN*. Internet., <http://estadisticas.comunidadandina.org/eportal/contenidos/compendio2012.htm>. Acceso: 18/08/2012.

Ecuador y dedicado a prestar servicios informáticos, el aprovechamiento de dicho programa de software puede realizarse por una empresa colombiana que lo utilizará en el desarrollo de su actividad comercial en su país de domicilio.

Al igual que en el caso de los exportadores de bienes, la LRTI reconoce a los exportadores de servicios el derecho de crédito tributario al indicar:

“Art. 66.- Crédito tributario.- El uso del crédito tributario se sujetará a las siguientes normas: 1.- Los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado IVA, que se dediquen a: (...) a la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores, o a la exportación de bienes y servicios, tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA, pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios.”(Lo subrayado nos pertenece).

De lo anterior podemos decir, inequívocamente, que la ley reconoce el crédito tributario a los exportadores de servicios por la totalidad del IVA en Compras que hubieren pagado para la producción y comercialización de tales servicios y que incluyen:

- Adquisiciones locales o importaciones que pasen a formar parte del activo fijo del exportador.
- Bienes, materias primas, insumos y servicios.

Tomando en cuenta que los servicios exportados están gravados con tarifa cero, aquellos contribuyentes dedicados exclusivamente a la exportación de servicios se ven impedidos de compensar el IVA en Compras por el cual tienen crédito tributario, con un IVA en Ventas que no existe. La única alternativa viable para la recuperación del impuesto es, entonces, la restitución de estos valores por parte de la Administración Tributaria a través del mecanismo de la devolución.

No obstante, los vacíos legales en que incurre la LRTI impiden el ejercicio efectivo de tal derecho⁴⁵. El inconveniente surge con la exclusión de estos contribuyentes de las

⁴⁵ Si bien el actual artículo 66 contempló el crédito tributario para los exportadores de servicios desde el 14 de mayo de 2001, fecha en que se reformó este artículo, el artículo 57 de la Ley que concreta el derecho al crédito tributario para los exportadores de bienes y que fue posteriormente

regulaciones del artículo 72 que prevé la devolución del impuesto para los exportadores de bienes exclusivamente, a pesar de titularse “IVA pagado en actividades de exportación”. Así, la norma señala en lo principal:

*“Art. 72.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de **bienes que se exporten**, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos **empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten**, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado (...).”*

El Reglamento de Aplicación a la LRTI por su parte, desconoce el principio jurídico que establece “Donde la ley no distingue, nosotros no debemos distinguir”, y consagra arbitrariamente la excepción al derecho a crédito tributario total en su artículo 153, literal a):

“a) Darán derecho a crédito tributario total:

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

1. Se transfiera bienes o preste servicios, en su totalidad gravados con tarifa doce por ciento.

2. Se empleen en la fabricación o comercialización de bienes que se exporten.

3. Se efectúen transferencias directas a exportadores gravadas con tarifa cero por ciento.

4. Se comercialicen paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador.” (Lo subrayado nos pertenece.)

Al utilizarse la palabra “únicamente”, se excluye cualquier otra actividad que no esté enumerada en el artículo, y como se refleja en el campo de las exportaciones, se restringe el crédito tributario a la adquisición local o importación de bienes, materias primas, insumos, servicios y bienes que pasen a formar parte del activo fijo cuando se empleen en la fabricación o comercialización de bienes que se exporten, dejando por fuera la exportación de servicios.

reformado a través de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador de diciembre de 2007, no incluyó en su texto reforma alguna respecto de los exportadores de servicios.

Este desconocimiento por parte del Reglamento se ratifica cuando al momento de regular la devolución del IVA, lo hace únicamente respecto de los exportadores de bienes y en su artículo 173 establece una exclusión expresa:

“La devolución del IVA a los proveedores directos de los exportadores, por ser un derecho complementario que se deriva de la devolución que se reconoce al exportador, solo se concederá en los casos en que según la Ley de Régimen Tributario Interno, el exportador, tenga derecho a la devolución del IVA.” (Lo subrayado nos pertenece.)

De ello se deriva una conclusión fundamental: existen ciertos exportadores que no tienen derecho a devolución, y consecuentemente, los proveedores directos de aquellos tampoco pueden ejercer su derecho complementario. Quede claro que el legislador ha evitado hacer mención de los exportadores a los que la Ley de Régimen Tributario Interno reconoce el derecho a crédito tributario, limitándose a referirse al derecho a la devolución del IVA. Esto evidentemente se debe a que si ése fuera el caso, y tal como corresponde, los exportadores de servicios podrían acceder a la devolución del impuesto pagado, conforme lo establecido en el artículo 66 de la Ley.

Por las consideraciones anteriores, las normas reglamentarias evidencian una flagrante violación del artículo 7 del Código Tributario, en el cual se prohíbe que un reglamento modifique o altere el sentido de la ley; más aún, rompe el orden jerárquico de las normas establecido por la Constitución, anteponiendo las previsiones de un Reglamento, por sobre leyes como son el Código (orgánico) Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno.

Retomando las reflexiones respecto del crédito tributario como un derecho del contribuyente, podemos decir que, en lo que se refiere a los exportadores de servicios, el legislador ha quebrantado la relación causa – efecto que vincula al crédito tributario con la devolución del mismo, tratándolos como figuras independientes. Desconoce además el principio de igualdad de los contribuyentes, puesto que a pesar de que el derecho a crédito tributario para los exportadores se halla configurado, el legislador pretende cumplir la obligación adquirida únicamente con uno de sus dos acreedores, esto es, con los exportadores de bienes, discriminando a los exportadores de servicios a los que expresamente niega la devolución.

El reconocimiento por parte de la Ley del crédito tributario a los exportadores de servicios no puede quedar como un acto meramente declarativo, ni menos aún como una potestad de la Administración Tributaria de reconocer o no ese derecho e instrumentarlo. Deben implementarse reglas acerca de la devolución a estos contribuyentes, las cuales tienen que ceñirse estrictamente a las normas que configuran el derecho a crédito tributario.

La actual carencia de esta regulación trae consigo la imposibilidad para los exportadores de servicios de recuperar el impuesto pagado, obligándolos a incluir este valor en su costo de producción, lo que indefectiblemente acarrea un encarecimiento de los servicios que prestan y en consecuencia, una pérdida de competitividad en el mercado internacional. Más aún, obliga al sujeto pasivo a disfrazar la exportación de impuestos, al incluir éstos en el precio de venta.

Para concluir con este tema, es oportuna una última reflexión: aún cuando se aplaude las reformas contenidas en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que precisamente buscan incentivar la exportación nacional de bienes al implementar mecanismos de devolución automática de impuestos, no es por ello menos preocupante que ni en la norma tributaria ni en este cuerpo normativo se incluyan incentivos para los exportadores de servicios,⁴⁶ esos que se pueden prestar con el talento humano de nuestro país, área en la que, paradójicamente, el Gobierno está haciendo ingentes inversiones a través de proyectos emblemáticos como Becas, Prometeo y Yachay, ejecutados por la

⁴⁶ El Título IV del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que trata sobre el Fomento y la Promoción de las Exportaciones, en su artículo 93 establece: “*El Estado fomentará la producción orientada a las exportaciones y las promoverá mediante los siguientes mecanismos de orden general y de aplicación directa, sin perjuicio de los contemplados en otras normas legales o programas del Gobierno: a. Acceso a los programas de preferencias arancelarias, u otro tipo de ventajas derivadas de acuerdos comerciales de mutuo beneficio para los países signatarios, sean estos, regionales, bilaterales o multilaterales, para los productos o servicios que cumplan con los requisitos de origen aplicables, o que gocen de dichos beneficios; b. Derecho a la devolución condicionada total o parcial de impuestos pagados por la importación de insumos y materias primas incorporados a productos que se exporten, de conformidad con lo establecido en este Código; c. Derecho a acogerse a los regímenes especiales aduaneros, con suspensión del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación y recargos aplicables de naturaleza tributaria, de mercancías destinadas a la exportación, de conformidad con lo establecido en el libro V de este Código; (...).*” Si bien el literal a) del artículo no establece distinción entre los exportadores que se verían beneficiados con las preferencias arancelarias y acuerdos comerciales a que se refiere, los literales b) y c) claramente restringen sus beneficios a los exportadores de bienes.

1.3.3. *Los Operadores de Turismo Receptivo*

Dado que el régimen de devolución de estos contribuyentes consiste precisamente en el tema central del presente trabajo, el mismo será abordado de forma más profunda en el Capítulo IV de esta disertación. Vale dejar señalado, sin embargo, que al igual que los exportadores de bienes, actualmente existe una extensa regulación respecto del crédito tributario que cumple con los preceptos generales de esta figura. Asimismo, se les reconoce el derecho a la devolución del IVA, para lo cual existen mecanismos que la instrumentan.

La diferencia entre ambos grupos de contribuyentes reside, principalmente, en que el derecho a la devolución del impuesto para los operadores de turismo receptivo fue reconocido recientemente, habiéndose contado previamente con normas bastante oscuras que propiciaron confusión entre los contribuyentes y la propia Administración Tributaria, y una aplicación errada de las reglamentaciones vigentes a la época.

1.3.4. *Las Entidades del Sector Público*

Hasta el momento hemos tratado al Estado exclusivamente como ente recaudador de los tributos y, consecuentemente, como sujeto obligado a la restitución de los mismos, en los casos establecidos por la ley. De acuerdo con el artículo 225 de la Constitución, el sector público está compuesto por:

- “1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social.*
- 2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado.*
- 3. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.*
- 4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos.”*

A efectos de reforzar el control del Impuesto al Valor Agregado respecto de los proveedores del Estado, mediante el cruce de información, se incluyó al sector público como sujeto pasivo del impuesto. En consecuencia, las entidades que lo componen están en la obligación de pagar el IVA en las importaciones y compras locales de bienes que adquieran, así como en la prestación de servicios que soliciten y que estén gravados con el impuesto. El artículo 63, literal b), numeral 1 de la LRTI, designa a estos sujetos como agentes de retención por el IVA pagado en la transferencia de bienes y servicios que lleve a cabo.

De esta forma, el Estado, en la persona de las entidades y organismos que lo conforman, se convierte a la vez en el sujeto activo y en el sujeto pasivo del IVA; de ello se derivan implicaciones de orden presupuestario y tributario, las que han variado a la par de los constantes cambios legislativos producidos en la materia. A fin de tener una idea clara respecto de estas implicaciones, es necesario realizar ciertas precisiones acerca del ámbito presupuestario⁴⁷.

El Presupuesto General del Estado (PGE) es concebido como el mecanismo que permite la determinación y gestión tanto de los ingresos como de los egresos del Estado y que comprende todos aquellos ingresos y egresos de las entidades del sector público, como lo indica el artículo 292 de la Constitución. Dada la autonomía presupuestaria que caracteriza a la seguridad social, la banca pública, las empresas públicas y los gobiernos autónomos descentralizados, sus ingresos y egresos quedan excluidos del PGE.

Entre los componentes del PGE, se encuentra el Presupuesto del Gobierno Central que, a decir de Roberto Silva Legarda⁴⁸, se alimentan de las siguientes fuentes de financiamiento:

- Ingresos de Capital
- Ingresos de Financiamiento
- Ingresos Corrientes, los cuales a su vez pueden ser:
 - Ingresos no tributarios

⁴⁷ Si bien reconocemos la complejidad de la estructura y el funcionamiento del Estado, de sus entidades y del ámbito presupuestario, nos limitaremos a señalar determinados aspectos que permitan la comprensión de sus alcances en la recaudación y la devolución del IVA.

⁴⁸ Silva Legarda, Roberto. *Las Incongruencias Presupuestas de la Devolución del Impuesto al Valor Agregado Pagado por el Sector Público*. Quito, Editora Jurídica Cevallos, 2007. Página 8.

- Ingresos tributarios

La recaudación de impuestos, incluido el IVA, es uno de los Ingresos Tributarios que forman parte de los Ingresos Corrientes del Presupuesto del Gobierno Central. Vale destacar que tales recursos fiscales pueden provenir de sujetos pasivos privados como los ya estudiados, o ser generados por las entidades del sector público⁴⁹. Tal distinción se hace necesaria dado que del origen de dichos rubros, dependerá también el destino que se les otorgue.

En lo que respecta al papel que desempeña el Servicio de Rentas Internas – SRI dentro de esta estructura presupuestaria, aquél ha sido concebido como uno de los entes recaudadores de impuestos, a cuyo cargo se encuentra la recaudación del IVA. En este caso, se ha previsto que el producto de las recaudaciones por el impuesto, se depositen en la cuenta que el SRI mantiene en el Banco Central del Ecuador. Tal depósito se debe realizar por un plazo máximo de 24 horas, a efectos de llevar a cabo los respectivos registros contables, tras lo cual se lo transfiere a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional, la que es administrada por el Ministerio de Finanzas. Esta última entidad es quien se encarga de la distribución a los partícipes.

Así, el SRI funge simplemente como un intermediario entre el sujeto pasivo o contribuyente y el administrador final de los recursos tributarios, lo que deriva en la incapacidad del ente recaudador para “*ejercer el acto físico de la devolución de lo pagado por concepto de este impuesto [IVA] a los entes que tienen derecho a dicha devolución*”⁵⁰. Por este motivo el Servicio de Rentas Internas está únicamente autorizado a emitir notas de crédito y no puede endosar cheques, realizar transferencias bancarias, realizar compensaciones presupuestarias o utilizar directamente otro mecanismo que se implemente para la devolución de impuestos, en tanto no es el organismo que dispone de los recursos financieros; esta potestad corresponde exclusivamente al Ministerio de Finanzas.

⁴⁹ De acuerdo con el Ministerio de Finanzas, para el ejercicio 2012 el Presupuesto General del Estado contó con US \$18,991,260,119.92 provenientes de Recursos Fiscales (entendidos como los aportados por los contribuyentes privados), mientras que los Recursos Fiscales generados por las instituciones públicas ascendieron a US \$1,481,490,231.01. Tomado de Ministerio de Finanzas. Internet. <http://bi.finanzas.gob.ec/ibmcognos/cgi-bin/cognos.cgi>. Acceso 15/05/2013.

⁵⁰ Silva Legarda, Roberto. *Las Incongruencias Presupuestas de la Devolución del Impuesto al Valor Agregado Pagado por el Sector Público*. Quito, Editora Jurídica Cevallos, 2007. Página 11.

En este orden de ideas, presentamos a continuación un breve recuento de la evolución que ha tenido la devolución del IVA para las entidades que forman parte del sector público y las empresas públicas.

1.3.4.1. Análisis de la normativa tributaria vigente antes del año 2008

El artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente entre marzo de 2006 y diciembre de 2007, convirtió a las entidades del sector público en sujetos pasivos del IVA, al señalar:

“El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de servicios las entidades u organismos del sector público según la definición del artículo 118 de la Constitución Política de la República, excepto las empresas públicas al igual que por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas serán reintegrados sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado. (...)”

Por su parte, el artículo 71 indicaba:

“Art. 71.- Reintegro del IVA.- El impuesto al valor agregado IVA pagado en las transferencias e importaciones de bienes⁵¹ por los municipios, consejos provinciales, universidades, escuelas politécnicas, Junta de Beneficencia de Guayaquil y SOLCA, será reintegrado a través del Presupuesto General del Estado. El reintegro no podrá ser imputado a los recursos que por norma constitucional o por disposiciones legales corresponden a las entidades del régimen seccional autónomo.”

En este sentido, es claro que el legislador establecía reiteradamente el derecho a la devolución del impuesto para las entidades del sector público en su conjunto, supeditando, no obstante, el mecanismo de “reintegro” del IVA a la naturaleza de tales organismos. Así,

⁵¹ Tómese en cuenta que en este artículo se habla exclusivamente de transferencia e importaciones de bienes, dejando de lado la demanda de servicios que sí está prevista por el artículo 73. Ello implicaría que el sistema devolutivo previsto en el artículo 71 era aplicable exclusivamente para los bienes y que los servicios deberían regirse por las normas generales del artículo 73.

la generalidad de las entidades que conformaban el sector público (con excepción de las empresas públicas) podía acceder a una devolución mediante nota de crédito, cheque o transferencia bancaria a efectivizarse en 30 días. Por su parte, los organismos del régimen seccional autónomo, las universidades y las escuelas politécnicas, así como la Junta de Beneficencia de Guayaquil y SOLCA (entidades sin fines de lucro), accedían al reintegro vía asignación presupuestaria.

La confusión de las calidades de sujeto activo y sujeto pasivo en las entidades del Estado trajo como consecuencia que los recursos del Estado pasen de un bolsillo a otro del mismo ente, con el gasto y la falta de eficiencia que ello implicaba. Un ejemplo puede aclarar nuestra aseveración: La Fiscalía (primer bolsillo) adquiere computadores cuya transferencia está gravada con IVA. En su calidad de agente de retención, la Fiscalía retiene el IVA que debe pagar por su compra y lo transfiere al SRI (segundo bolsillo). El SRI, a su vez, lo deposita en la Cuenta Única del Tesoro manejada por el Ministerio de Finanzas (tercer bolsillo).

Posteriormente, la Fiscalía solicitaba la devolución del impuesto pagado al SRI, petición que en muchos casos no era aceptada en su totalidad por el ente recaudador, haciéndose necesaria la apelación de la decisión administrativa. Resuelta la devolución de estos valores, el SRI emitía una nota de crédito a nombre de la Fiscalía y se realizaban las gestiones para que el Ministerio de Finanzas devuelva tales valores a la entidad.

Este proceso no solamente generaba todo un trámite administrativo, sino que implicaba el pago de costos generados por las gestiones de devolución del impuesto que en muchas ocasiones conllevó acudir ante los órganos jurisdiccionales. Como lo indica Roberto Silva Legarda, estos gastos operativos y el propio impuesto pagado por las entidades del sector público se financiaban con los ingresos corrientes, de capital y de financiamiento que alimentaban la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional.

El efecto macro que se producía entonces era la distorsión de los ingresos y egresos reflejados en el Presupuesto General del Estado: dentro de los ingresos se contabilizaba también el impuesto pagado por el propio Estado en la persona de las entidades que lo conformaban, mientras los gastos se veían incrementados al incluirse en ellos el pago del

IVA de estas entidades por la adquisición de bienes y servicios de consumo y de larga duración.

La inequívoca conclusión: Parte de los ingresos que conformaban el rubro “Ingresos Tributarios” de la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional, se financiaban con recursos de esta misma cuenta.⁵² Digámoslo de otra manera: se formaba un círculo vicioso en el que el IVA pagado por las entidades del sector público se financiaba en parte con los recursos asignados a dichas entidades por el propio Estado, recursos que a su vez provenían de la recaudación de impuestos.

1.3.4.2. Análisis de la normativa vigente entre enero de 2008 y octubre de 2009

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador⁵³ y la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a dicha Ley⁵⁴, introdujeron varias reformas a la LRTI con respecto a la devolución del IVA para este tipo de “contribuyentes”:

1. Se incorporó el concepto de “*instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta*”⁵⁵ y se gravó con tarifa cero a las transferencias e importaciones de bienes y a la prestación de servicios realizados en favor de estos sujetos⁵⁶.
2. De ello se derivó que el artículo 66 incluyera dentro de los sujetos pasivos que tienen derecho a crédito tributario por la totalidad del IVA pagado, a aquellos que transfirieran bienes o prestaran servicios a estas entidades, es decir, a sus proveedores directos, en caso de que el impuesto no se hubiera compensado

⁵² Silva Legarda, Roberto. *Las Incongruencias Presupuestas de la Devolución del Impuesto al Valor Agregado Pagado por el Sector Público*. Quito, Editora Jurídica Cevallos, 2007. Página 14.

⁵³ *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Publicada en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre de 2007.

⁵⁴ *Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico*. Publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de Julio del 2008.

⁵⁵ De acuerdo con el reformado artículo 9 de la LRTI, se exoneraba del pago del Impuesto a la Renta a las instituciones del Estado y a las empresas del sector público que presten servicios públicos, mientras quedaban sujetas a este gravamen las empresas públicas que, compitiendo o no con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general.

⁵⁶ Estas previsiones se establecieron en el numeral 10 del artículo 55 y en el numeral 21 del artículo 56 de la LRTI.

dentro del plazo previsto por la Ley. Dicha devolución se acogía a las reglas generales del crédito tributario ya estudiadas.

3. El artículo 73 eliminó la referencia de las entidades del sector público enumeradas en el artículo 118 de la Constitución, limitando el sistema de devolución vía emisión de nota de crédito, cheque o transferencia bancaria únicamente para la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el IESS, Fe y Alegría, la Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, SOLCA, la Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas.
4. De igual manera, el artículo 71 eliminó de su texto a los municipios y consejos provinciales (entidades que integran el régimen seccional autónomo y que constaban en el numeral 3 del artículo 118 de la Constitución) como entidades que se beneficiaban del reintegro del IVA a través del Presupuesto General del Estado. Éste quedaba reservado para las universidades, las escuelas politécnicas, la Junta de Beneficencia de Guayaquil y SOLCA.

De esta manera, a partir de la reforma se elimina la regla general de devolución del IVA para las entidades públicas y el reintegro del impuesto queda reservado únicamente para las entidades enunciadas, las cuales prestaban servicios sociales, de salud y de educación superior. No obstante, al incluirse a la Junta de Beneficencia de Guayaquil, a SOLCA y a las universidades y escuelas politécnicas tanto en el artículo 71 como en el 73, persiste la incongruencia respecto del mecanismo que deberán implementar estas entidades para acceder a la devolución.

Adicionalmente, al subsistir el derecho de devolución del IVA para ciertos organismos como el IESS y la Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, a pesar de formar parte de las entidades públicas para quienes las transferencias de bienes y servicios gravaban tarifa cero, se evidenciaron las incongruencias de la nueva reforma. Este error buscó ser zanjado a través del Reglamento de Aplicación de la LRTI, que en su artículo 162⁵⁷

⁵⁷ “**Art. 162.-** Las adquisiciones de bienes y servicios que efectúen las instituciones detalladas en el primer inciso del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno que correspondan a instituciones del Estado o empresas públicas con ingresos exentos del impuesto a la Renta, se encuentran gravadas con tarifa cero de conformidad con los Arts. 55 y 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Las adquisiciones de bienes y servicios que efectúen las demás instituciones, contempladas en el primer inciso del Art. 73 de la misma ley estarán gravadas con tarifa 12% y podrán solicitar la devolución del IVA pagado en sus adquisiciones. (...)”

estableció que dado que ciertas entidades señaladas en el artículo 73 se encontraban exentas del Impuesto a la Renta, y por lo tanto gravaban tarifa cero, la devolución del IVA podía solicitarse únicamente por aquellas instituciones que gravaran tarifa 12% en sus adquisiciones⁵⁸.

1.3.4.3. *Análisis de la normativa vigente entre el 16 de octubre de 2009 y noviembre de 2011*

Las reformas introducidas a la LRTI tuvieron corta vigencia puesto que con la expedición de la Ley Orgánica de Empresas Públicas⁵⁹, se suprimieron las referencias relativas a las instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del Impuesto a la Renta, en lo que al IVA se refiere. Igualmente se derogaron los numerales correspondientes de los artículos 55 y 56 de la LRTI que gravaban con tarifa cero las transferencias e importaciones de bienes y la demanda de servicios adquiridos por estas entidades, lo que implicaba que las mismas volvían a estar gravadas con tarifa 12%. Esto conllevó la eliminación del derecho a crédito tributario para los proveedores de las instituciones del Estado y de las empresas públicas.

Si bien se mantuvo el texto de los artículos 71 y 73, con las inconsistencias que aquellos presentaban, la reforma agregó un artículo innumerado a continuación del artículo 73 por el cual se confirió nuevamente a las entidades y organismos del sector público y a las empresas públicas el reintegro del IVA pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios. Tal reintegro se llevaría a cabo mediante acreditación directa en la cuenta de la entidad correspondiente, ya fuera por parte del Ministerio de Finanzas o por el Servicio de Rentas Internas, a quien el Ministerio en cuestión proveería los fondos necesarios⁶⁰.

⁵⁸ Si bien tal aclaración se hacía necesaria, la misma debió constar en la LRTI puesto que al contenerse en el Reglamento, se limitaba un derecho conferido por ley a través de un acto normativo de inferior jerarquía.

⁵⁹ *Ley Orgánica de Empresas Públicas*. Publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de octubre del 2009.

⁶⁰ La *Normas para Devolución de IVA a Entidades y Organismos del Sector Público*, Resolución del SRI No. 46, señala al Ministerio de Finanzas como el ente encargado de reintegrar el IVA vía acreditación.

La Ley Orgánica de Empresas Públicas también instrumentó el *procedimiento de devolución automática del impuesto*, el cual es aplicable para las entidades que hubieran suscrito el “acuerdo de confidencialidad y uso de claves de medio electrónico para el sector público”. De acuerdo con este sistema, la resolución de devolución correspondiente se debe notificar en el plazo de tres días a partir de la presentación por parte de la entidad de la declaración, sus anexos y la realización del pago del impuesto al SRI.

El valor a reintegrarse debía calcularse en base a los parámetros fijados en el Reglamento de Aplicación a la LRTI, que en lo principal señalaba:

- a) En caso de que las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas realizaran transferencias de bienes o prestaran servicios con tarifa 12% (IVA ventas), se realizaría la compensación respectiva con el IVA pagado en compras y se devolvería el saldo no compensado.
- b) De producirse devolución en exceso, el SRI comunicaría al Ministerio de Finanzas, el cual de manera inmediata procedería a debitar de la cuenta de la entidad el exceso y lo acreditaría en la cuenta que el SRI mantiene en el Banco Central⁶¹. De no haber fondos suficientes asignados a la entidad para devolver el valor pagado en exceso, éste se recuperaría descontándolo de posteriores valores que se deban reintegrar a dicha entidad.

En consecuencia, por la presente reforma coexistieron 3 fórmulas de devolución del impuesto a estos contribuyentes: **i)** Devolución mediante nota de crédito, cheque o transferencia bancaria a las entidades establecidas en el artículo 73 en un plazo no mayor a 30 días; **ii)** Reintegro a través del Presupuesto General del Estado a la Junta de Beneficencia de Guayaquil, SOLCA y las universidades y escuelas politécnicas (hasta entonces no instrumentada); y, **iii)** Devolución a las demás entidades públicas y empresas públicas no previstas en los mecanismos anteriores, vía acreditación directa a la cuenta de las mismas por parte del Ministerio de Finanzas o el SRI.

⁶¹ Se evidencia el papel preponderante del Ministerio de Finanzas en la devolución del IVA, tanto para los sujetos pasivos de naturaleza pública como para los privados a los que la LRTI reconoce el derecho a crédito tributario y su devolución; esta entidad es la que dispone de los recursos económicos para concretar esos derechos o, de ser el caso, como ente con la capacidad de recuperar los valores devueltos. Por su parte, se reitera la posición del SRI como mero intermediario, al carecer de los recursos y de la capacidad para disponer de ellos, lo cual deviene en una intervención dilatoria en el proceso de recuperación del IVA para las entidades del sector público.

1.3.4.4. *Análisis de la normativa vigente a partir de diciembre de 2011 hasta la presente fecha*

La expedición de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado⁶² trajo consigo, entre otros cambios, una renovación de los mecanismos hasta entonces existentes para la recuperación del IVA pagado por las entidades del sector público.

El artículo 63 de la LRTI persiste incluyendo a las entidades y organismos del sector público y a las empresas públicas como sujetos pasivos del IVA lo cual implica que aquellos se encuentran gravados con tarifa 12%. Sin embargo, en el numeral quinto del artículo 66 se estableció la negativa expresa de derecho a crédito tributario para las entidades y organismos del sector público, en los siguientes términos:

“No tendrán derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la adquisición local e importaciones de bienes y utilización de servicios, las instituciones, entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado, entidades y organismos de la Seguridad Social, las entidades financieras públicas, ni los Gobiernos Autónomos Descentralizados.”

Esta negativa de ninguna manera implica que las entidades enumeradas no podrán recuperar el impuesto pagado, sino que por el contrario, a efectos de eficiencia en el sistema y evitar el procedimiento que implica el reconocimiento de crédito tributario y la correspondiente devolución, tan criticado en el caso de estos sujetos, se instauró un procedimiento unificado y simplificado de compensación presupuestaria. A pesar de ello, tomando en cuenta la naturaleza de las entidades públicas o empresas públicas, se instrumentó el mecanismo correspondiente por separado:

1. El IVA pagado por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el IESS, Fe y Alegría, SOLCA, Cruz Roja, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas

⁶² *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 583 de 24 de diciembre de 2011.

politécnicas privadas, se recuperará mediante “compensación presupuestaria”⁶³, según la normativa de la Resolución No. 107⁶⁴.

2. El IVA pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y las universidades y escuelas politécnicas públicas, se recuperará a través de “asignación vía transferencia presupuestaria”, la cual fue regulada a través de la Resolución No. 106 del SRI.⁶⁵

En ambos casos, la recuperación comprende el valor equivalente al IVA pagado en la adquisición local e importación⁶⁶ de bienes y demanda de servicios que efectúen las entidades enumeradas, misma que se llevará a cabo mediante transferencia presupuestaria de capital con cargo al Presupuesto General del Estado. Los valores a devolverse no pueden ser parte de los ingresos permanentes del Estado Central⁶⁷, es decir, los valores en principio recaudados no serán tomados en cuenta como ingresos permanentes del Presupuesto General del Estado, ya que al estar sujetos necesariamente al financiamiento de las entidades públicas de las que provienen, tienen un destino específico y no pueden ser dispuestos libremente; en tal virtud, el Estado deberá prescindir de ellos al momento de su planificación fiscal⁶⁸.

⁶³ El antiguo artículo 71 de la LRTI que regulaba la recuperación para estos organismos fue derogado a través de la reforma, junto con la correspondiente reforma del artículo 73 y del artículo innumerado a continuación de aquel.

⁶⁴ Tanto esta resolución como la incluida en el numeral 2 fueron publicadas en el Registro Oficial No. 666 de 21 de marzo de 2012.

⁶⁵ La única diferencia entre un mecanismo y otro es que en el primer caso, es obligación del Ministerio de Finanzas la acreditación respectiva en la cuenta de la entidad, mientras que en el segundo caso, no se hace referencia a dicha obligación.

⁶⁶ La devolución del impuesto respecto de las importaciones se limita a aquellas realizadas hasta antes de enero de 2011 puesto que a partir de esta fecha, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en su artículo 125, literal d) indica que las entidades del Estado ahí enunciadas (instituciones, empresas y organismos del sector público, incluidos gobiernos autónomos descentralizados, sociedades de economía mixta, la Junta de Beneficencia de Guayaquil y SOLCA) se encuentran exentas de los impuestos al comercio exterior.

⁶⁷ De acuerdo con la definición que consta en la página web del Ministerio de Finanzas, se entiende por ingresos permanentes “*aquellos ingresos que se mantienen durante un período de tiempo, y son predecibles. En este campo están los impuestos como el IVA, ICE, Impuesto a la Renta, a la salida de divisas, tasas aduaneras, entre otros.*”. (Ministerio de Finanzas. “Principios”. Internet. <http://www.finanzas.gob.ec/ingresos-principios/>. Acceso: 20/09/2012).

⁶⁸ Tal es la distinción de los ingresos provenientes de los entes particulares, en los que el impuesto recaudado es por antonomasia, uno de los ingresos permanentes del Presupuesto General del Estado, el cual puede ser dispuesto de acuerdo con las necesidades del Estado Central.

La verificación de valores del IVA pagado se realizará mediante un proceso automático que podrá ser ejecutado en forma mensual. El SRI se pronunciará sobre esta solicitud de verificación y emitirá el acto administrativo correspondiente, del cual informará al Ministerio de Finanzas para que se inicie el proceso de compensación presupuestaria.

3. En el caso de las demás entidades y organismos del sector público y las empresas públicas, se mantuvo el procedimiento de devolución automática del impuesto, contenido en la Ley Orgánica de Empresas Públicas, según referimos en el apartado anterior, recuperación que posteriormente fue complementada con la Resolución del SRI No. 46⁶⁹.

El reintegro del impuesto incluye la totalidad del IVA pagado en la adquisición local e importaciones de bienes y demanda de servicios llevados a cabo por estas entidades, siempre que aquellas que transfieren bienes o presten servicios gravados con tarifa 12% de IVA, no hubieren podido compensarlo con el IVA percibido en sus ventas. La resolución sobre la devolución del impuesto será notificada electrónicamente en el plazo de tres días a partir del cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que la declaración del impuesto y su correspondiente anexo se presenten vía internet;
- b) Que el impuesto a pagar generado en la declaración, haya sido pagado y acreditado en la cuenta correspondiente del Servicio de Rentas Internas;
- c) Que la devolución solicitada no corresponda a IVA pagado en importaciones.

El pago y consecuente devolución prevista para estos sujetos tiene por objetivo ejercer control sobre la recaudación del impuesto de los proveedores del Estado.

La normativa vigente ha hallado la manera de compatibilizar los mecanismos para el reintegro del IVA, simplificando los procedimientos y valiéndose inclusive de las herramientas tecnológicas a efectos de agilizar estas gestiones. Cabe destacar que ello permite eliminar las distorsiones previamente generadas en el Presupuesto General del Estado, tanto a nivel de ingresos como de egresos. Además, principalmente en el tercer

⁶⁹ *Normas para Devolución de IVA a Entidades y Organismos del Sector Público*, Resolución del SRI No. 46. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 136 de 24 de febrero de 2010.

caso, la liquidez de las entidades y organismos públicos y las empresas públicas se ve favorecida ante la inmediatez con que se recupera el impuesto pagado.

1.3.5. *Los Ejecutores de Convenios Internacionales*

Existen circunstancias de cooperación internacional con miras al desarrollo de proyectos nacionales cuyo financiamiento y ejecución se lleva a cabo a través de la suscripción de convenios internacionales o la contratación de créditos de gobierno a gobierno o con organismos multilaterales tales como el Banco Mundial, la Corporación Andina de Fomento o el Banco Interamericano de Desarrollo BID, entre otros organismos. Así por ejemplo, a través del Convenio de Cooperación Técnica No Reembolsable con el BID⁷⁰, el Ecuador obtuvo una “contribución” por parte de la entidad en cuestión por el valor de US \$300.000 para financiar la contratación de servicios de consultoría y la adquisición de bienes necesarios para la realización de un programa para el mejoramiento de la competitividad. A efectos de implementar tales proyectos, se designan órganos ejecutores, los cuales pueden ser agencias especializadas internacionales, organismos no gubernamentales y personas jurídicas de derecho privado.

Dicha ejecución evidentemente requiere de la importación o adquisición local de bienes y servicios que pueden estar gravados con IVA. En este orden de ideas, la LRTI prevé la recuperación del impuesto para los ejecutores, para lo cual establece el mismo mecanismo de devolución que para entidades como el IESS, la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría, SOLCA, y demás instituciones contenidas en el artículo 73; esto es, la compensación vía transferencia presupuestaria de capital. Al efecto, tales importaciones o adquisiciones locales de bienes o servicios, deben cumplir las siguientes condiciones:

- Que los instrumentos, ya sean estos convenios internacionales o la contratación de créditos, se encuentren previamente registrados en el Servicio de Rentas Internas.
- Que tales importaciones o adquisiciones se lleven a cabo para cumplir los propósitos contemplados en los instrumentos respectivos.

⁷⁰ *Convenio de Cooperación Técnica No Reembolsable con el BID*. Publicado en el Registro Oficial No. 494 de 31 de diciembre de 2004.

- Que las importaciones o adquisiciones se realicen con cargo a los fondos que provengan de los convenios o créditos, y que se encuentren dentro de las categorías de gasto establecidas en el presupuesto de los mismos.

La entidad ejecutora en cuestión, deberá solicitar la devolución del impuesto tras cumplir con las formalidades señaladas en la Resolución No. 503 del SRI⁷¹, tras lo cual el Servicio de Rentas Internas emitirá la resolución correspondiente aceptando y/o negando los valores de cuya devolución se trate. Quizá cabe anotar que, dado que ni los organismos internacionales ni los ejecutores locales, tienen participación en el Presupuesto General del Estado, el procedimiento de devolución del IVA para los ejecutores debería ser similar al de los exportadores, pues se hace difícil imaginar una “compensación presupuestaria” con una entidad de derecho privado.

1.4. Reglas de interpretación de la norma tributaria

La interpretación de la norma jurídico-tributaria significa descubrir su sentido y alcance. Ello implica que el intérprete deberá examinar la letra de la ley para comprenderla y establecer la extensión de sus conceptos; analizar la intención del legislador y el fin que lo inspiró, adecuando ese pensamiento a la realidad circundante, así como al tiempo y lugar en que debe aplicarse; asegurar la concordancia de la norma con todo el sistema jurídico; y, contemplar la realidad económica que se busca reglar, así como la finalidad que se persigue⁷².

El artículo 13⁷³ del Código Tributario establece que las normas tributarias deben interpretarse con arreglo a los métodos admitidos en Derecho y señala expresamente los criterios que deben emplearse, según los analizamos a continuación:

⁷¹ IVA en Adquisiciones con Préstamos Internacionales, Resolución del SRI No. 503. Publicada en el Registro Oficial No. 329 de 05 de mayo de 2008.

⁷² García Belsunce y Héctor Villegas concuerdan acerca del papel que debe desempeñar el intérprete y el alcance que puede tener. (García Belsunce, 1982: 133; Villegas, 2009: 244)

⁷³ “**Art. 13.- Interpretación de la ley.-** Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente. Cuando

1.4.1. Método Literal

Este método señala que la interpretación se limita “*al alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance*”⁷⁴. Las palabras sólo pueden ser analizadas conforme los métodos de estudio del lenguaje, tales como la gramática, la etimología y la sinonimia, excluyendo cualquier otra interpretación que utilice reglas lógicas o que no atienda exclusivamente al tenor literal de la ley.

Aún cuando nuestro Código Tributario acoge el criterio de la interpretación literal, al aludir a la significación de las palabras empleadas por la ley tributaria, no la restringe a la connotación gramatical de las palabras empleadas, sino que exige que se las analice conforme su significado en el ámbito jurídico, técnico, o según su sentido usual. En consecuencia, se amplía el espectro de análisis del intérprete y se flexibiliza este método que si bien pretende respetar la seguridad jurídica, resulta insuficiente si no se lo complementa con otros métodos.

1.4.2. Método Lógico

Este método propugna que la interpretación debe ceñirse a la norma jurídica, tomando en cuenta sus propósitos, sus fines y la voluntad o intención del legislador, lo cual permitirá desentrañar la *ratio legis* y alcanzar una interpretación lógica y razonable. Conforme lo señala Villegas, “*la base de interpretación es que la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada por sí sola, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país*”⁷⁵.

Este método puede ser **extensivo** en caso de que se otorgue a la norma un sentido más amplio del que surge de sus palabras; o **restrictivo** si se le da un sentido menos amplio, entendiendo que el legislador dijo más de lo que quería decir.

una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.”

⁷⁴ Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Editorial Astrea, novena edición, 2009. Página 245.

⁷⁵ Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Editorial Astrea, novena edición, 2009. Página 245.

El Código Tributario se remite a este criterio al indicar que se debe atender a los fines de las normas tributarias. A estos efectos, se tiene que tomar en cuenta el espíritu de la ley y los propósitos que buscaba al establecer las obligaciones y derechos contenidos en ella; para esto se tienen que valorar las circunstancias del medio social y jurídico en que fue aprobada la ley, los estudios realizados al efecto, las discusiones llevadas a cabo durante el proceso de formación de la misma y, principalmente, su vinculación con el ordenamiento jurídico imperante.

1.4.3. Interpretación Económica – Realidad Económica

El artículo 13 del Código Tributario se refiere particularmente a este método al señalar que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a su significación económica. Este enfoque económico de la interpretación impositiva surge como respuesta a la especialidad y al contenido particular de las relaciones que regula el Derecho Tributario y halla su fundamento en dos pilares:

- 1. La naturaleza económica del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.* Aún cuando la relación tributaria es una relación de hecho que surge cuando se configuran las circunstancias previstas en la ley, no cabe duda que tales hechos o actos gravados tienen un contenido económico; precisamente la valoración económica del hecho o acto es la que determina su imposición.
- 2. La distribución de la carga tributaria proviene de una valoración política que hace el legislador respecto de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, tomando en cuenta la realidad económica.* El tributo se funda en la capacidad contributiva, la cual es una apreciación político-social de la riqueza del contribuyente. Para efectuar esta apreciación, el legislador toma en cuenta la forma en que se exterioriza tal riqueza, por ejemplo a través del consumo en general, o de la adquisición de bienes suntuosos en particular.

La interpretación económica valora la intención empírica de los particulares al momento de llevar a cabo sus negocios, sin reconocer eficacia a la intención jurídica de los mismos. La diferencia entre una y otra, como lo indica Villegas, es que la intención empírica es aquella que “*se encamina a obtener el resultado económico para cuyo fin el acto se realiza*”; en

tanto la intención jurídica está encaminada a “*alcanzar determinados efectos jurídicos, para lo cual el acto se encuadra en una específica figura del derecho*”.⁷⁶

Lo que interesa al derecho tributario es la intención encaminada a obtener determinado resultado económico, y no la fórmula legal empleada por el particular para traducir dicha intención en el ámbito jurídico. Ello se debe a que las partes pueden distorsionar la realidad a través de formas legales inadecuadas, con el objetivo de defraudar a la Administración Tributaria, pagando menos tributos de los que en verdad les corresponde.

Nos atrevemos a indicar que este método de interpretación no debe quedar restringido a determinar los presupuestos de hecho que motivan la imposición y la verdadera intención del contribuyente, sino que debe ser aplicado además a la valoración de los derechos y obligaciones previstos por la norma tributaria ya que éstos, de igual forma, poseen una connotación económica y los efectos que pretenden producir deben ser valorados conforme a dicho ámbito.

1.4.4. *La analogía: Integración de la norma tributaria*

La analogía conlleva aplicar una norma a un caso específico que no ha sido previsto por la ley, pero que rige un hecho semejante; en otras palabras, implica extender la norma tributaria a situaciones que no están expresamente contempladas, pero que dada la similitud de sus presupuestos de hecho, se concluye que habría sido la norma adecuada para regular dicha situación. La analogía surge ante la existencia de una laguna en la ley que debe ser llenada, de forma que no es un método de interpretación de la ley, sino una manera de integrarla.

Quienes propugnan la aplicación de la analogía sostienen que dado que las fuerzas económicas se desarrollan constantemente, este método “*permitiría sujetar a la normativa fiscal los supuestos que revelan la misma capacidad contributiva expresada por los hechos afines a los expresamente previstos*”.⁷⁷ No obstante, la exigencia consagrada por el principio de reserva de ley para establecer tributos pone un límite a esta integración,

⁷⁶ Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Editorial Astrea, novena edición, 2009. Página 247.

⁷⁷ Amatucci, Andrea (2011), “La Interpretación de la Ley Tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea Amatucci (Dir.): 589. Bogotá.

derivando en la prohibición de aplicar analógicamente las normas tributarias a fin de asegurar los principios de buena fe y seguridad jurídica.

Esta prohibición también se extiende a las normas de exención, ya que lo contrario comprometería la organicidad del sistema tributario, “*con una expansión incontrolada de tal normativa excepcional*”, según lo indica Andrea Amatucci. La analogía tampoco es aplicable a las normas penales tributarias, obedeciendo a similar principio al indicado anteriormente, *nullum poena sine lege*, cuyo fin es evitar que los supuestos tipificados sean ampliados más allá de la previsión del legislador.

Con las salvedades establecidas, la analogía es aceptada como medio de integración en el ámbito tributario formal o administrativo y en el derecho tributario procesal, ya que aquellos no se encuentran sujetos a los principios que tornan inaplicable este método en los campos citados.

En concordancia con estos postulados, el artículo 14 del Código Tributario señala que la analogía es un procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de la cual no se pueden crear tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.

2. LOS TRATADOS INTERNACIONALES ACERCA DE LA EXPORTACIÓN DE IMPUESTOS

El comercio internacional ha adquirido una importancia fundamental en el progreso de las economías nacionales, por lo que surge la necesidad de establecer normativa que concilie, en la medida de lo posible, las prácticas nacionales e internacionales; que brinde una mínima seguridad jurídica a los sujetos que intervienen en estos procesos; y que señale determinadas obligaciones, derechos e incentivos que potencien las importaciones y exportaciones.

En estas circunstancias, la Organización Mundial del Comercio (OMC) ha aprobado varios acuerdos que buscan facilitar el intercambio de bienes y servicios entre los Países Miembros. Esta iniciativa se ha visto fortalecida por los acuerdos intracomunitarios desarrollados dentro de las organizaciones regionales, como en el caso de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) y la Unión Europea (UE). Entre las medidas implementadas se prevén mecanismos de armonización tributaria que buscan compatibilizar los elementos técnicos de impuestos como el IVA y de los derechos arancelarios.

A continuación analizaremos algunos de los instrumentos que han sido aprobados en el seno de la OMC⁷⁸ y de la CAN⁷⁹, organizaciones a las que el Ecuador pertenece, y en virtud de cuyas decisiones se han implementado reformas en la legislación nacional.

2.1. La Organización Mundial del Comercio (OMC) y sus pronunciamientos respecto del comercio de bienes y servicios

2.1.1. El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)

⁷⁸ La OMC fue constituida en 1995, mediante el “Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio”, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 853 de 2 de enero de 1996.

⁷⁹ La Comunidad Andina de Naciones, cuya integración se inició con la suscripción del Acuerdo de Cartagena el 26 de mayo de 1969, está formado por Ecuador, Bolivia, Colombia y Perú.

El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)⁸⁰ consiste en un sistema de reglas relativas al comercio internacional de mercancías enfocadas en temas específicos tales como agricultura, acceso a los mercados, subvenciones, medidas antidumping, entre otros⁸¹. Su objetivo principal es la reducción de aranceles a través de negociaciones de Miembro a Miembro y producto a producto mediante la presentación de peticiones a las que acompañan las ofertas correspondientes.

El **principio de no exportar impuestos** se incorporó a GATT de 1994 al señalar que los productos de exportación debían exonerarse de todos los impuestos indirectos con que se grave a dicha mercadería en el país exportador⁸². Esta medida permite aplicar las siguientes desgravaciones al producto destinado a la exportación:

- La exención de los derechos de aduana y otros impuestos indirectos percibidos por los insumos utilizados y consumidos en su fabricación.
- La exención de los impuestos indirectos sobre el producto exportado y sobre la producción y distribución del mismo.

Este desgravamen, sin embargo, se ve compensado a través del **principio de trato nacional**⁸³, según el cual “*el país puede percibir sobre los productos importados tanto los derechos de aduana como todos los impuestos indirectos con los que grava a productos*

⁸⁰ La primera versión del GATT fue desarrollada en 1947 durante la Conferencia sobre Comercio y Trabajo de las Naciones Unidas en La Habana (GATT 1947); sin embargo, se actualizó en 1994 a fin de incluir nuevas obligaciones respecto de sus signatarios. Los países miembros del GATT, junto con la Comunidad Europea, se convirtieron en los miembros fundadores de la OMC, la cual amplió el espectro de las regulaciones del GATT que se limitaba al comercio de mercancías.

⁸¹ *Organización Mundial del Comercio. El GATT y el Consejo del Comercio de Mercaderías*. Internet. http://www.wto.org/spanish/tratop_s/gatt_s/gatt_s.htm. Acceso: 28/11/2012.

⁸² Esta previsión no es absoluta puesto que si bien el GATT prohíbe imponer restricciones sobre las exportaciones, sí permite que los países en desarrollo que buscan aumentar sus ingresos fiscales graven la exportación. Los efectos derivados de estas decisiones, no obstante, han sido más bien negativos para los exportadores quienes han perdido competitividad en el mercado, lo que ha prevenido a los países de adoptar este tipo de medidas.

⁸³ De acuerdo con la OMC, el “Trato Nacional” es uno de los principios fundamentales del comercio internacional, el cual implica igual trato para nacionales y extranjeros. Las mercancías importadas deben recibir el mismo trato que aquellas producidas en el país, a partir de que las mercancías extranjeras entran en el mercado nacional. Tal principio se extiende a los servicios nacionales y extranjeros y a los derechos de propiedad intelectual, conforme lo prevén el GATT (artículo 3), el AGCS (artículo 17) y el ADPIC (artículo 3). (*Organización Mundial del Comercio. Los principios del sistema de comercio*. Internet. http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact2_s.htm. Acceso: 01/12/2012.)

similares fabricados en el país”⁸⁴; la condición es, sin embargo, que se apliquen las mismas tarifas que se exigen respecto del producto nacional.

De esta manera, si bien el país deja de percibir ingresos por las exportaciones, estos valores, en teoría, se recuperarían con los ingresos recaudados por el gravamen sobre las importaciones⁸⁵. En consecuencia, si un país no desgrava el producto exportado, éste soporta impuestos tanto en su lugar de origen como en el lugar de destino, en el cual se lo gravará como producto importado; en otras palabras, la falta de desgravamen de las exportaciones, daría lugar a una doble tributación. Por esta razón la gran mayoría de países no establecen imposiciones sobre las exportaciones, a fin de evitar una situación de desventaja para sus exportadores en mercados extranjeros.

Por consiguiente, la mayoría de países prevén sistemas de devolución de los impuestos indirectos pagados en las operaciones de exportación; no obstante, es necesario asegurarse que la cuantía que les sea reembolsada a los exportadores “*no exceda de la incidencia efectiva de los derechos de aduana pagados por los insumos ni de los impuestos indirectos pagados respecto del producto exportado*”⁸⁶. Todo pago superior a dicha incidencia efectiva, implicaría una subvención a la exportación, la cual está expresamente prohibida.

Adicionalmente, las previsiones indicadas deben ser entendidas a la luz del principio de comercio internacional de **Nación Más Favorecida (NMF)**⁸⁷, esto es, que los países no

⁸⁴ Juris Internacional, “Reglas aplicables a las exportaciones”. Internet. <http://www.jurisint.org/pub/06/sp/doc/C07.pdf>. Acceso 27/11/2012.

⁸⁵ Vale aclarar que este desgravamen sobre la exportación opera exclusivamente respecto de los impuestos indirectos, ya que implementarla sobre los impuestos directos, implicaría contravenir la previsión del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (SMC), que prohíbe la subvención a las exportaciones. Ello se debe a que los impuestos indirectos se trasladan al consumidor final quien, a pesar de la desgravación del producto exportado, asume el impuesto indirecto al momento de adquirir el bien importado; en tanto que los impuestos directos no son trasladables y deben ser absorbidos por el productor, único contribuyente al que se le puede exigir el tributo.

⁸⁶ Juris Internacional. “Reglas aplicables a las exportaciones”. Internet. <http://www.jurisint.org/pub/06/sp/doc/C07.pdf>. Acceso: 27/11/2012.

⁸⁷ El Principio de “Nación Más Favorecida (NMF)”, según lo señala la OMC, implica que en condiciones normales, los países no pueden establecer discriminaciones entre sus diversos interlocutores comerciales; si se concede a un país una ventaja especial, se tiene que proceder de la misma manera con todos los demás miembros de la OMC. En otras palabras, si un país reduce un obstáculo para el comercio o abre un mercado, tiene que hacer lo mismo con los productos o

pueden establecer discriminaciones entre sus diversos interlocutores comerciales. Tal principio se tiene que aplicar a los derechos que gravan a las importaciones y a las exportaciones, así como a las normas y formalidades establecidas para el cobro de impuestos y aranceles sobre las mismas. En consecuencia, en lo que se refiere a exportaciones, ningún país puede establecer la percepción de derechos tributarios y/o arancelarios respecto de un lugar de destino que sean más bajos o nulos en relación con otro lugar de destino.⁸⁸

De esta manera, la OMC fomenta la exportación de mercaderías a través de su desgravamen en lo que a impuestos indirectos se refiere, para lo cual alienta la implementación de mecanismos de devolución a los exportadores; siempre que se cumpla con los principios de trato nacional y nación más favorecida. Por su parte, las importaciones deben gravarse con los mismos impuestos indirectos con los cuales el país de destino grava a la mercadería de producción nacional. El objetivo de estas previsiones es evitar la doble imposición de las mercaderías y reducir las distorsiones en el mercado internacional.

2.1.2. El Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS)

El Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) fue aprobado por la OMC en 1995 como resultado de las negociaciones llevadas a cabo durante la Ronda de Uruguay. Este instrumento tiene por finalidad promover el crecimiento económico de los sujetos comerciales y particularmente de los países en desarrollo a través de la expansión del comercio de servicios. Al efecto, busca aplicar a este sector las reglas previstas por el GATT, pero tomando en cuenta las especiales características de los servicios e implementando las modificaciones necesarias.

servicios del resto de países. Este principio se encuentra previsto tanto en el GATT (artículo 1), como en el AGCS (artículo 2) y en el ADPIC (artículo 4).

⁸⁸ Esta previsión no es absoluta, puesto que el trato de nación más favorecida admite ciertas excepciones, entre las cuales podríamos mencionar: **a)** la suscripción de acuerdos de libre comercio respecto de determinados productos y que involucren a ciertos países únicamente; **b)** el acceso especial a sus mercados para los países en desarrollo; **c)** el establecimiento de obstáculos a determinados productos que sean objeto de un comercio desleal y que procedan de países específicos; **d)** la aplicación de discriminaciones para los servicios. En tales casos, sin embargo, se requiere de acuerdos previos en los que exista estricto arreglo a determinadas condiciones.

El AGCS entiende que el **suministro de un servicio** abarca “*la producción, distribución, comercialización, venta y prestación de un servicio*”⁸⁹, y define cuatro medios o modos en que los servicios objeto de comercio internacional pueden ser suministrados:

1. **Suministro transfronterizo:** Se refiere a los servicios prestados de un país a otro, como ocurre con las conferencias telefónicas.
2. **Consumo en el extranjero:** Cuando los consumidores o empresas hacen uso del servicio en el territorio de otro país, como es el caso del turismo.
3. **Presencia comercial:** Se refiere a aquellas empresas extranjeras que establecen filiales o sucursales para suministrar servicios en otro país, como ocurre con los bancos extranjeros que realizan operaciones en el país donde se establecen.
4. **Presencia de personas físicas:** En caso de que un particular se desplace de su país para suministrar sus servicios en otro país, como es el caso de los consultores.

El instrumento prevé 12 sectores de servicios y 155 subsectores, según consta de la “Lista de Clasificación Sectorial de los Servicios” de 10 de julio de 1991. Los sectores así contemplados son los siguientes:

1. Servicios prestados a las Empresas
2. Servicios de Comunicaciones
3. Servicios de Construcción y Servicios de Ingeniería Conexos
4. Servicios de Distribución
5. Servicios de Enseñanza
6. Servicios relacionados con el Medio Ambiente
7. Servicios Financieros
8. Servicios Sociales y de Salud
9. Servicios de Turismo y Servicios Relacionados con los Viajes
10. Servicios de Esparcimiento, Culturales y Deportivos
11. Servicios de Transporte

⁸⁹ Artículo 28, literal b) del AGCS. (Organización Mundial del Comercio. *Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios*. Internet: http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/26-gats_01_s.htm. Acceso: 27/11/2012).

12. Otros Servicios N.C.P.

Según las previsiones del AGCS, cada país puede asumir determinados compromisos como producto de múltiples negociaciones, los cuales versan sobre la apertura de sectores de servicios específicos, el grado de acceso a los mercados nacionales, las limitaciones de acceso⁹⁰ y las excepciones que pueden oponerse al principio de trato nacional. Estos compromisos de liberalización no afectan, sin embargo, el derecho de los gobiernos de implementar regulaciones respecto de los distintos sectores, más aún cuando se trata de países en desarrollo a los cuales se les otorga un margen de flexibilidad.

En concordancia con lo establecido en el GATT, el AGCS tiene como pilar fundamental el **Principio de Nación Más Favorecida** que en este contexto conlleva la obligación de otorgar un trato igual de favorable a los servicios similares y a los proveedores similares de cualquiera de los Países Miembros. Esto se ve fortalecido por el **Principio de Trato Nacional** por el cual el Miembro no puede otorgar un trato menos favorable a los servicios y proveedores de otro país que el que dispense a sus propios servicios o proveedores de servicios que sean similares a aquellos.

A pesar de estas similitudes con el comercio de mercaderías, dada la naturaleza intangible de los servicios, la normativa del AGCS reconoce la problemática que envuelve el comercio internacional de los mismos y la protección de los mercados nacionales. Al ser pocas las transacciones de servicios que implican movimientos transfronterizos, se dificulta la aplicación de medidas en frontera que permitan el control de los servicios que se importan y de los que se exportan, como ocurre con los bienes. En consecuencia, la protección de este sector se genera vía regulación de la inversión extranjera directa y de la participación de los proveedores extranjeros de servicios en las ramas nacionales; por ejemplo, cuando se restringe o se limitan el número de sucursales que una compañía

⁹⁰ Conforme lo establece la propia OMC, por ejemplo, un gobierno contrae un **compromiso de acceso a los mercados** si permite que los bancos extranjeros realicen operaciones en su mercado interno; establece una **limitación al acceso a los mercados** si limita el número de licencias que les otorgará; y constituye una **excepción al principio de trato nacional** si restringe el número de sucursales que tales bancos extranjeros puedan abrir en territorio nacional, en tanto que los bancos nacionales están autorizados a tener numerosas sucursales.

extranjera puede establecer en el país y/o la inversión que puede realizar en un sector específico.

Para efectivizar esta protección, el AGCS introduce excepciones al principio de trato nacional en cuanto al cobro de impuestos directos⁹¹ “*siempre que la diferencia de trato tenga por objeto garantizar la imposición o la recaudación de impuestos directos respecto de los servicios o proveedores de servicios de otros Miembros*”, según lo indica el artículo XIV del Acuerdo. Entre las medidas previstas, se encuentra la imposición sobre proveedores de servicios no residentes, sus sucursales e incluso sobre los consumidores de servicios suministrados en o desde el territorio de otro Miembro, con el fin de garantizar la imposición o recaudación de impuestos derivados de fuentes que se hallan en el territorio del Miembro.

Consecuentemente, no sorprende que el AGCS no haga alusión alguna acerca de los impuestos indirectos, menos aún de los derechos de aduana, que gravan la importación y la exportación de servicios. En este sentido, si bien la práctica general de los países no gravaba con aranceles ni impuestos indirectos a la importación de servicios⁹², este proceder ha sido revisado por algunos de ellos debido a la exigencia del principio de trato nacional. Esto se debe también a que el desgravamen de los servicios importados podría significar una pérdida de protección para los proveedores nacionales puesto que el ingreso de proveedores extranjeros sin restricción alguna, acarrearía una ventaja competitiva para aquellos, en detrimento de los servicios nacionales, los cuales sí están sujetos a pagos de

⁹¹ De acuerdo con el artículo XXVIII, literal o), los impuestos directos abarcan “*todos los impuestos sobre los ingresos totales, sobre el capital total o sobre elementos de los ingresos o del capital, incluidos los impuestos sobre los beneficios por enajenación de bienes, los impuestos sobre sucesiones, herencias y donaciones y los impuestos sobre las cantidades totales de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre plusvalías.*” (Organización Mundial del Comercio. *Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios*. Internet: http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/26-gats_01_s.htm. Acceso: 27/11/2012).

⁹² En el Ecuador, las importaciones de servicios están sujetas al gravamen de IVA, de acuerdo con el artículo 70 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en el cual se establece que “*En el caso de importaciones de servicios, el IVA se liquidará y pagará en la declaración mensual que realice el sujeto pasivo. El adquirente del servicio importado está obligado a emitir la correspondiente liquidación de compra de bienes y prestación de servicios, y a efectuar la retención del 100% del IVA generado. Se entenderá como importación de servicios, a los que se presten por parte de una persona o sociedad no residente o domiciliada en el Ecuador a favor de una persona o sociedad residente o domiciliada en el Ecuador, cuya utilización o aprovechamiento tenga lugar íntegramente en el país, aunque la prestación se realice en el extranjero.*”

impuestos indirectos como el IVA. En vista de esta problemática, se ha dejado que estas regulaciones queden sujetas a las negociaciones que cada país realice con sus homólogos⁹³.

En lo que respecta a los impuestos indirectos sobre las exportaciones, al guardar silencio el Acuerdo, las legislaciones nacionales se han visto obligadas a pronunciarse sobre el tema y, cualquiera sea la posición adoptada, han debido implementar mecanismos efectivos y concordantes. Ciertos países han propendido a incentivar las exportaciones a través de la exoneración tributaria de los servicios exportados.

Si bien el AGCS contempla en su artículo XV la posibilidad de que existan subvenciones, reconoce que en determinadas circunstancias, éstas pueden generar efectos de distorsión en el comercio de servicios. Su falencia es que, a diferencia del SMC, no especifica qué se entiende por subvenciones y si las exoneraciones tributarias podrían considerarse o no como tales. No obstante, señala que las negociaciones de los Miembros deben examinar la procedencia de establecer procedimientos compensatorios, lo que implicaría la posibilidad de que los tributos pagados sean eventualmente compensados a los prestadores de servicios.

2.1.3. Nuevas negociaciones sobre los servicios

De acuerdo con lo dispuesto por el AGCS, a partir de la Ronda de Uruguay se han celebrado nuevas rondas de negociaciones encaminadas a liberalizar las condiciones del mercado de servicios. Las mismas se desarrollan en torno a cuatro esferas fundamentalmente:

- a. Acceso a los mercados:** Estas negociaciones se llevan a cabo mediante un procedimiento de “peticiones y ofertas”. Cada país envía sus peticiones a los demás Miembros indicando las mejoras que desea obtener para sus servicios y sus proveedores; por su parte, los Miembros señalan sus ofertas iniciales, las cuales

⁹³ En el caso de Ecuador, son escasos los compromisos adoptados y el acceso a los mercados en el sector de servicios; son menos aún las negociaciones bilaterales de las cuales forma parte el país, a diferencia de lo que sucede con países sudamericanos como Argentina, Chile, Brasil, Paraguay, entre otros, especialmente en lo que se refiere al sector de turismo.

especifican en qué medida están dispuestos a asumir compromisos vinculantes como respuesta a esas peticiones.⁹⁴

- b. *Reglamentación nacional:*** Estas previsiones se relacionan con el modo 4 de suministro de servicios previsto por el AGCS (presencia de personas físicas). Las negociaciones buscan garantizar que los Miembros regulen internamente las medidas acerca de las prescripciones, normas técnicas y procedimientos en materia de títulos de aptitud y licencias, sin que tales regulaciones constituyan obstáculos innecesarios al comercio de servicios.
- c. *Normas del AGCS:*** Estas negociaciones se centran en tres esferas distintas:
 - i. *Medidas de salvaguardia urgentes***
 - ii. *Contratación pública de servicios***
 - iii. *Subvenciones***⁹⁵
- d. *Aplicación de las modalidades relativas a los PMA:*** Estas negociaciones pretenden otorgar especial prioridad a los Países Menos Adelantados (PMA)⁹⁶ y aumentar su participación en el comercio de servicios.

En marzo de 2001 la ***Declaración Ministerial de Doha*** refrendó las directrices e integró los servicios previstos en el AGCS en el marco más amplio del ***Programa de Doha para el Desarrollo***. A pesar de haberse programado la realización de nuevas negociaciones, éstas prácticamente se paralizaron tras la ***Conferencia Ministerial de Cancún*** celebrada en septiembre de 2003, en la cual no se realizó avances y se limitaron a reafirmar las Declaraciones y Decisiones de Doha, poniendo de manifiesto la falta de impulso político para el sector.

⁹⁴ Organización Mundial del Comercio. *Negociaciones de la OMC sobre el acceso a los mercados*. Internet. http://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/market_access_negs_s.htm. Acceso: 26/12/2012.

⁹⁵ El artículo XV del AGCS reconoce que las subvenciones pueden ser un “*instrumento importante de política económica, social o cultural*”. Las negociaciones deben elaborar disciplinas necesarias para evitar los efectos de distorsión de las subvenciones, examinar si cabe establecer procedimientos compensatorios e intercambiar información entre los países Miembros sobre todas las subvenciones relacionadas con el comercio de servicios que se otorguen a los proveedores nacionales de servicios.

⁹⁶ Los países menos adelantados (PMA) oficialmente reconocidos por la OMC son aquellos que han sido designados como tales por las Naciones Unidas. Entre ellos se encuentran países como Bangladesh, Angola, Madagascar, Rwanda, Samoa, Haití, entre otros.

En diciembre de 2005 se suscribió la *Declaración Ministerial de Hong Kong* en la que se establecieron objetivos más ambiciosos que en cualquier documento hasta entonces suscrito. En el Anexo C de ésta se exhortaba a los Miembros a “*ampliar la cobertura sectorial y modal de los compromisos y mejorar su calidad, prestando especial atención a los intereses de exportación de los países en desarrollo*”⁹⁷. Así se garantizó la flexibilidad apropiada para los países en desarrollo y se reconoció que no se esperaba que los países menos adelantados contrajeran nuevos compromisos en dicha Ronda.

A partir de entonces, los Países Miembros han continuado liberalizándose e introduciendo reformas importantes en sus respectivas legislaciones nacionales, aún fuera de las negociaciones celebradas en el marco del AGCS; por esta razón, el Consejo del Comercio de Servicios adoptó modalidades para el trato de liberalización autónoma (TN/S/6).

Tanto en 2006 como en 2008, se realizaron nuevas rondas de negociaciones plurilaterales y reuniones bilaterales basadas en peticiones colectivas enfocadas en parámetros sectoriales que obtuvieron resultados bastante positivos. Particularmente en julio de 2008, se llevó a cabo la *Conferencia de Manifestación de Intenciones*, en la cual se discutió sobre las formas en que podían mejorarse las actuales ofertas recibidas en materia de servicios. Las intenciones manifestadas no pretendían obtener resultados definitivos de las negociaciones, sino evaluar los progresos que se habían alcanzado hasta entonces y los nuevos proyectos de listas para su presentación.

Como se evidencia, los progresos respecto de los compromisos multilaterales han sido bastante limitados a partir de la suscripción del AGCS, y particularmente desde el 2008, puesto que si bien se han liberalizado ciertos sectores, las discrepancias en puntos fundamentales de las negociaciones han impedido alcanzar compromisos concretos, conforme se señaló en el informe presentado en abril de 2011 por el Presidente del Consejo del Comercio de Servicios al Comité de Negociaciones Comerciales, en el cual se identifican los logros realizados y las cuestiones pendientes en las cuatro esferas principales de las negociaciones sobre los servicios.

⁹⁷ Organización Mundial del Comercio. *Principales Etapas de las Negociaciones*. Internet. http://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/key_stages_s.htm#top. Acceso: 31/12/2012.

En lo que respecta a Acuerdos Comerciales Bilaterales acerca de Servicios (*Services Commitments in Preferential Trade Agreements or PTA*), los países de la región como Colombia, Argentina, Brasil y Chile han suscrito compromisos totales, sin limitaciones (*full commitments, without limitations*) o que permiten un alto grado de acceso a los mercados nacionales, especialmente respecto de los sectores de computación, telecomunicaciones, turismo, educación y distribución, entre otros⁹⁸. El Ecuador, sin embargo, se ha limitado a mantener los compromisos horizontales que deben asumir todos los Miembros suscriptores del AGCS, sin que haya alcanzado compromisos relevantes que impulsen la apertura de sus mercados ni que le permitan el acceso a mercados internacionales.

2.1.4. Propuestas y documentos de negociación conexos sobre los servicios de turismo

De acuerdo con la Lista de Clasificación Sectorial de los Servicios, la Categoría 9 relacionada con los Servicios de Turismo y Servicios Relacionados con los Viajes abarca 4 subsectores:

- A. Hoteles y Restaurantes (incluidos los servicios de suministro de comidas desde el exterior por contrato)
- B. Servicios de Agencias de Viajes y Organización de Viajes en Grupo
- C. Servicios de Guías de Turismo
- D. Otros

Las negociaciones en curso respecto de este sector se hallan incluidas en las negociaciones sobre los servicios previstos por el AGCS que iniciaron en enero de 2000. Sin embargo, la especificidad de los servicios turísticos, ha dado origen a que la OMC, en estrecha cooperación con organismos internacionales tales como la Organización Mundial del Turismo (OMT), el Comité Mundial de Ética del Turismo y la Organización Internacional del Trabajo (OIT), realice Declaraciones, Simposios y Notas Documentales. Adicionalmente, los propios Miembros de la OMC han redactado Comunicaciones respecto

⁹⁸ Organización Mundial del Comercio. *GATS score and 'best' PTA score for each Member, by selected service sectors.* Internet. http://www.docstoc.com/docs/114505374/index_best_pta_score_per_sector_e. Acceso: 5/04/2012.

del turismo, las que han sido tratadas en la serie de reuniones extraordinarias llevadas a cabo por el Consejo del Comercio de Servicios.

Entre estas Comunicaciones, se encuentra la emitida el 26 de septiembre de 2001 por Bolivia, Ecuador, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Panamá, Perú, República Dominicana y Venezuela, mediante la cual propusieron un *Proyecto de Anexo sobre el Turismo*⁹⁹. El objetivo del documento era desarrollar las disposiciones del AGCS para garantizar en el ámbito del comercio de servicios turísticos, condiciones comerciales equitativas compatibles con el desarrollo sostenible, prevenir las prácticas anticompetitivas en las industrias del turismo y mantener el nivel de liberalización del sector.

La Comunicación señala como características específicas del comercio de servicios turísticos, las siguientes:

- “a) su naturaleza amplia, resultante del suministro de servicios a visitantes y relacionada con las industrias que dan origen a productos característicos del turismo;*
- b) su dependencia de las redes de transporte de pasajeros y de distribución del turismo para el acceso efectivo de los visitantes a los destinos turísticos y a los servicios de los destinos turísticos, en particular para el ejercicio del consumo en el extranjero;”*¹⁰⁰

Y recogió varios conceptos definidos por las Naciones Unidas y por la OMT, entre los cuales se encuentran:

- **Turismo:** Se entiende por tal *“las actividades de las personas que se desplazan a países distintos de su país de residencia y permanecen en ellos por un período no superior a un año consecutivo con fines de ocio, negocios y otros motivos.”*¹⁰¹
- **Productos característicos del turismo:** Se incluyen los servicios *“que dejarían de existir en cantidades apreciables o cuyo consumo se reduciría de manera significativa en ausencia de visitantes (...)”*¹⁰².

⁹⁹ Organización Mundial Del Comercio. S/CSS/W/107, 26 de septiembre de 2001, (01-4637).

¹⁰⁰ Organización Mundial Del Comercio. S/CSS/W/107, 26 de septiembre de 2001, (01-4637).

¹⁰¹ Naciones Unidas y OMT. *Recomendaciones sobre estadísticas del turismo* (Serie M, N° 83). Nueva York, Naciones Unidas, 1994.

- **Industrias de turismo:** Entendidas como tales al conjunto de productos característicos del turismo, que figuran en la lista del Apéndice I, según la Clasificación Central de Productos (CPC) de las Naciones Unidas.
- **Redes de distribución del turismo:** Abarcan “*los servicios de organización de viajes en grupo y demás mayoristas de turismo (tanto para viajes de salida como de llegada), los sistemas de reserva informatizados y los sistemas mundiales de distribución (conectados o no a las líneas aéreas o provistos a través de Internet), las agencias de viaje y otros distribuidores de conjuntos de servicios turísticos, independientemente de que estén o no vinculados principalmente al sector del turismo.*”¹⁰³

De igual manera se abordaron preocupaciones constantes de la OMC y de los proveedores del sector turístico como la protección del consumidor, la cooperación para un desarrollo sostenible del turismo, la prevención de prácticas anticompetitivas y las salvaguardias de la competencia. No obstante, el aporte principal de esta Comunicación fue la elaboración del proyecto para la reforma del Apéndice 1 de las Industrias de Turismo, en la que se incluía la Lista de los Productos Característicos del Turismo, según consta del Anexo I que se incluye en este trabajo.

En 2001 tuvo lugar el *Simposio sobre los servicios de turismo de la OMC* donde se continuó el desarrollo del tema de las prácticas anticompetitivas en el sector del turismo y particularmente aquellas que podían afectar a los países en desarrollo. Si bien se identificó a las líneas aéreas y a las empresas de organización de viajes en grupo como los principales actores de tales prácticas, también se reconoció que no existen muchos casos documentados al respecto, principalmente en cuanto a los destinos de países en desarrollo, lo que impide brindar una solución concreta.

A mediados de 2007, en el marco de las *Negociaciones Plurilaterales Relativas al AGCS*, se propuso una mayor liberalización en el sector del turismo. La petición, patrocinada por siete países en desarrollo Miembros, aborda las alertas para viajeros y las prácticas anticompetitivas.

¹⁰² Conforme la definición proporcionada en la cuenta satélite de turismo adoptada por la Comisión de Estadística de las Naciones Unidas en su 31º período de sesiones (Nueva York, 29 de febrero a 1º de marzo de 2000).

¹⁰³ Organización Mundial Del Comercio S/CSS/W/107, 26 de septiembre de 2001, (01-4637).

Posteriormente, el Consejo del Comercio de Servicios, en respuesta a la solicitud de los Miembros de que se les proporcione más información acerca de los servicios de turismo, emitió el *Addendum a la Nota Documental de la Secretaría*, de 5 de octubre de 2009¹⁰⁴, en la cual se hizo una recopilación de los temas ya señalados y, adicionalmente, se puso de relieve las “Cadenas de Valor del Turismo y su Contribución al Desarrollo Económico y Social”. A decir de la OMC, existe un estereotipo negativo de que las actividades turísticas benefician la “fuga” de los ingresos en los países en desarrollo, producto de la repatriación de beneficios, pagos por insumos importados, prácticas anticompetitivas, entre otros. En el caso del turismo internacional, al igual que con otras exportaciones, esta fuga de ingresos se debe a la dependencia excesiva de insumos importados “*cuando no hay una oferta nacional de mercancías, servicios y recursos humanos a precio competitivo en cantidad y calidad suficiente*”¹⁰⁵. La reducción de estas fugas depende del aumento de las vinculaciones nacionales.¹⁰⁶

A pesar de ello, se reconoce al turismo como factor de mitigación de la pobreza y se resaltan los efectos distributivos de estos servicios dado el uso intensivo de mano de obra que requieren; ello convierte al turismo en una fuente real y potencial de empleo, incluso en zonas remotas y rurales. Además, en vista de que el turismo internacional se caracteriza por el **movimiento transfronterizo de consumidores**, es decir que el consumidor acude al lugar donde se encuentra el proveedor, aquel permite que “*incluso trabajadores no calificados de zonas alejadas sean exportadores de servicios, por ejemplo, vendiendo artesanías, actuando en espectáculos culturales, o trabajando en alojamientos turísticos*”¹⁰⁷. Las numerosas vinculaciones (reales y potenciales) del turismo con otros

¹⁰⁴ Organización Mundial Del Comercio. *S/C/W/298/Add.1, 5 de octubre de 2009*. Internet. http://www.unwto.org/code_ethics/pdf/languages/Codigo%20Etico%20Ing.pdf. Acceso 12/02/2013.

¹⁰⁵ Organización Mundial Del Comercio. *S/C/W/298/Add.1, 5 de octubre de 2009*. Internet. http://www.unwto.org/code_ethics/pdf/languages/Codigo%20Etico%20Ing.pdf. Acceso 12/02/2013.

¹⁰⁶ Se menciona, por ejemplo, que la insuficiente capacitación y la falta de capitalización del sector nacional de la construcción, conlleva la necesidad de presencia de empresas extranjeras, y que las mismas causas pueden motivar la demanda de importación de mobiliario de hostelería, personal de gestión e incluso de los alimentos que se sirven a los turistas.

¹⁰⁷ Organización Mundial del Comercio. *Servicios de Turismo y Servicios relacionados con los Viajes*. Internet. http://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/tourism_s/tourism_s.htm. Acceso: 05/01/2013.

servicios como la agricultura y la manufactura, en consecuencia, hacen de éste un sector que potencia la diversificación de las exportaciones en zonas deprimidas.

Todos estos documentos tratados en el seno de la OMC, si bien han contribuido a un mejor entendimiento respecto de los temas abordados, no han logrado concretarse en compromisos multilaterales que sean asumidos por los países Miembros; por lo tanto, tampoco han adquirido el carácter de obligatorios, lo que deja al arbitrio de cada país la regulación del sector turístico, observando en lo posible las guías y recomendaciones emitidas por la OMC.

2.2. La Comunidad Andina de Naciones (CAN), sus pronunciamientos respecto de la exportación de servicios y sus implicaciones tributarias

2.2.1. La Decisión 599

En la última década, el IVA se consagró como el principal impuesto en todos los países de la CAN, con una participación en los ingresos tributarios que en países como Venezuela supera el 60% y que en Ecuador alcanzó el 48,8% en el 2012¹⁰⁸. El intercambio a nivel internacional de bienes y servicios sujetos al impuesto, sin embargo, ha generado conflictos dada la regulación tributaria establecida por cada país en cuanto a las tarifas aplicadas, el régimen de tarifa cero y los bienes y servicios gravados, lo cual ha ocasionado distorsiones en el mercado andino.

En este contexto, el 12 de julio de 2004 se aprobó la Decisión 599 en la Reunión de la Comisión de la Comunidad Andina que se llevó a cabo en Quito – Ecuador. A través de esta Decisión se establecieron los parámetros para la armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado consolidados dentro de los sistemas tributarios de los Países Miembros.

¹⁰⁸ El Comercio. *SRI, Recaudación de Impuestos Enero-Diciembre 2012*. Internet. http://www.elcomercio.com/negocios/Recaudacion-periodo-fiscal-SRI_ECMFIL20130108_0002.pdf. Acceso: 13/01/2013.

Como parte de esta armonización, se precisó el concepto de territorialidad del impuesto y se adoptó el *Principio de Imposición en el País de Destino*, lo cual solventó la problemática acerca de la doble imposición generada por la importación - exportación de bienes y servicios gravados con el impuesto. Así, la Decisión 599 señala que este tributo se establece para la venta o transferencia de bienes, la importación de bienes corporales muebles y la prestación o utilización de servicios¹⁰⁹ en el territorio nacional.

En este sentido, queda claro que la imposición en el país de destino respecto de bienes se traduce en que:

- a) Toda importación de bienes está gravada con el impuesto, a menos que se trate de bienes excluidos.
- b) Los bienes exportados se sujetan al régimen de tasa cero.¹¹⁰

No obstante, en lo que se refiere a servicios cuya prestación o ejecución trasciende las fronteras nacionales, ante la duda sobre qué país se entiende como el de destino y dónde debe pagarse el impuesto, el artículo 24 señala como criterio el *lugar donde se lleve a cabo la utilización o aprovechamiento del servicio*, independientemente de que éste se preste desde el exterior o por una persona extranjera no domiciliada en el país. Se rigen por lo tanto por las siguientes reglas¹¹¹:

1. Los servicios de carga, descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes, así como los servicios de carácter artístico, deportivo y cultural se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente, y por lo tanto en este país se pagará el impuesto.
2. Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la

¹⁰⁹ Conforme consta del artículo 2 de la Decisión 599, los servicios comprenden “*toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración (...)*”.

¹¹⁰ Artículo 22 de la Decisión 599.

¹¹¹ Artículo 12 de la Decisión 599.

jurisdicción de este país; en dicho país habrá lugar al cobro del impuesto y el usuario o destinatario del servicio tendrá la condición de sujeto pasivo. Entre estos servicios se incluyen las licencias y autorizaciones para el uso y explotación de bienes intangibles, los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría, los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro, los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro, los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite; entre otros.

3. Estarán sujetos al Régimen de Tasa Cero¹¹² los servicios exportados. Como lo indica el artículo 2, este régimen se refiere a *“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”*.

Por su parte, el artículo 13 establece que para que una operación se considere como exportación de servicios, además de los requisitos previstos en las legislaciones nacionales, se deben cumplir las siguientes condiciones:

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

¹¹² El Régimen de Tasa Cero no debe confundirse con la exclusión, la cual es definida por la Decisión 599 como *“la no sujeción o liberación del impuesto establecida o permitida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual no se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos”*. De acuerdo con el artículo 25, los Países Miembros no pueden crear nuevas exclusiones de servicios ni ampliar las existentes a partir de la entrada en vigencia de esta Decisión, y a partir del undécimo año de ello (2015), sólo podrá tener las siguientes exclusiones: los servicios de educación, salud y de transporte nacional de pasajeros, excepto el aéreo, y los servicios de intermediación financiera.

El instrumento prevé el derecho a crédito fiscal tanto para los bienes como para los servicios que sean destinados a las operaciones sujetas al Régimen de Tasa Cero, siempre que además aquellos sean necesarios para desarrollar el giro del negocio del sujeto pasivo, conforme la legislación nacional. Además el artículo 29, relativo a la proporcionalidad de los impuestos descontables, indica que *“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%)”*.

Finalmente, se reconoce que en virtud de la aplicación del régimen de tasa cero, pueden liquidarse saldos a favor por exportación en las declaraciones tributarias del sujeto pasivo, por lo cual, aquél tendrá derecho a recuperar dicho saldo de acuerdo a las previsiones de la legislación interna de cada País Miembro. El rechazo de la devolución se producirá cuando no se verifique el derecho a la misma, en particular al no configurarse la operación de exportación¹¹³.

En conclusión, se reconoce al exportador el derecho a crédito tributario por todos los bienes y servicios que intervengan en sus operaciones de exportación, dado que aquellas están sujetas al régimen de tarifa cero. Este derecho se prevé sobre el 100% del impuesto con que se graven dichos bienes y servicios exportados y debe descontarse en esta misma proporción de los impuestos generados por las operaciones gravadas que realice el sujeto pasivo.

Si tras efectuarse esta liquidación existe un saldo a favor del exportador, aquel tiene derecho a recuperar la totalidad del saldo a través de la devolución. Aún cuando el instrumento prevé que la recuperación del impuesto debe obedecer a la legislación interna de cada país, es evidente que ello se refiere a los mecanismos que efectivizarán la misma y no al derecho en sí mismo ni a la proporción en que se devolverá, los cuales se encuentran plenamente reconocidos sin más limitaciones que las arriba indicadas. Así, no se hace distinción acerca de los bienes o servicios que intervienen en las operaciones de

¹¹³ La devolución puede ser negada además por: a) la presentación extemporánea, conforme la legislación interna de cada País Miembro; y, b) cuando los montos solicitados ya hayan sido objeto de devolución o compensación anterior, sin perjuicio de las sanciones legales que correspondan.

exportación sobre los que se genera el derecho a devolución y, salvo que se configuren las causales previstas para la negativa a la devolución, ésta deberá efectuarse por parte de la Administración Tributaria.

3. LA DEVOLUCIÓN DEL IVA A LOS OPERADORES DE TURISMO RECEPTIVO EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

La diversidad de servicios que abarca la formación de un paquete turístico, la complejidad que reviste en sí misma la naturaleza de tales servicios, y la importancia que ha adquirido el turismo receptivo tanto en los países de la región como en la Unión Europea, han obligado a que la normativa tributaria nacional y comunitaria, en cada caso, prevea sistemas de regulación específicas para el sector. En algunas de ellas, el desarrollo legislativo ha resultado precario, mientras que en determinados países las previsiones legales han venido acompañadas incluso de perfeccionamiento de conceptos, absolución de consultas, creación de sistemas formales y optimización de procesos.

A efectos de nuestro estudio, hemos incluido cuatro legislaciones que han desarrollado en distintos grados las regulaciones sobre este sector, cada una obedeciendo a la realidad nacional o comunitaria, pero en todos los casos, observando los lineamientos básicos del sistema de los impuestos del tipo al valor agregado. El análisis de los mismos permitirá denotar las virtudes y falencias de nuestra propia legislación y, de ser el caso, proponer un perfeccionamiento de la normativa ecuatoriana respecto del tema.

3.1. Legislación Colombiana

El Impuesto sobre las Ventas contemplado por la legislación colombiana se encuentra concebido como un impuesto con tarifa diferenciada¹¹⁴ y diseñado en apego a los parámetros establecidos por la Decisión 599 de la CAN. Prevé la posibilidad de exclusión del impuesto, la exención del mismo, el derecho a crédito tributario, el uso de éste como

¹¹⁴ Este impuesto prevé una tarifa general del 16%, una tarifa del 10% tanto para bienes como para servicios básicos, otra tarifa del 20% para la mayor parte de servicios y tarifas especiales que oscilan entre el 25% y el 35% para determinados casos. Adicionalmente, se establecen exenciones del impuesto a través de la tarifa 0%, aplicada a los casos expresamente establecidos en el artículo 481 del Estatuto Tributario.

impuesto descontable y la devolución del saldo a favor, de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario¹¹⁵.

En este orden de ideas, la exención del impuesto está reservada para las actividades gravadas con tarifa 0% de IVA expresamente establecidas por la Ley. Dicho mecanismo otorga derecho a devolución y el reconocimiento como impuesto descontable respecto de las adquisiciones de bienes y servicios para desarrollar la actividad contratada.

En lo que se refiere a materia de exportación de servicios, incorpora la clasificación establecida en el AGCS respecto de las 4 Modalidades de Suministro de Servicios Exportados: suministro transfronterizo de servicios (Modo 1), consumo en el extranjero (Modo 2), presencia comercial permanente del proveedor colombiano en un país receptor (Modo 3) y traslado temporal de personas físicas colombianas a otro país para prestar en él sus servicios (Modo 4). De acuerdo con dicha clasificación se establece el régimen de gravamen para la prestación de servicios.

Respecto de las regulaciones establecidas para el caso de los servicios de turismo receptivo, los cuales corresponden al Modo 2, el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, señala:

“e) También son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Recibirán el mismo tratamiento los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo, según las funciones asignadas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 300 de 1996. En el caso de los servicios hoteleros la exención rige independientemente que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia o la agencia de viajes.”

De esta forma, los servicios dentro del Modo 1 (aquellos prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y utilizados exclusivamente en el exterior por empresas o personas

¹¹⁵ Decreto 624 de 1989 por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989.

sin negocios o actividades en Colombia) y los del Modo 2, limitados exclusivamente a los paquetes turísticos vendidos por agencias operadores u hoteles inscritos en el Registro Nacional de Turismo, se encuentran exentos del impuesto. Por consiguiente, tales servicios otorgan derecho al reconocimiento de devoluciones e impuestos descontables sobre las adquisiciones de bienes y servicios empleados en tal actividad.

Al efecto, la ley señala que los paquetes de turismo receptivo recibirán el tratamiento de servicios exportados siempre que:

1. Sean prestados a residentes en el exterior. Al igual que en nuestra legislación, la consideración de un servicio como exportado está dada por la residencia del beneficiario¹¹⁶.
2. Sean utilizados en territorio colombiano. Debe tratarse de turismo receptivo.
3. Que los paquetes sean vendidos ya sea por agencias, operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo.
4. Que los paquetes estén compuestos por servicios turísticos.

El Impuesto sobre las Ventas facturado a la agencia de viajes o al hotel por la adquisición o importación de los servicios turísticos que conforman el paquete, se descontará de acuerdo con la tarifa que grave a cada uno de estos servicios y el saldo a favor será objeto de devolución.

El Decreto 1805 de 24 de mayo de 2010, reglamentó el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Si bien establece con detalle los requisitos formales y el procedimiento que deben cumplir los prestadores de servicios bajo el Modo 1 para acceder al beneficio de la devolución del impuesto, se limita a indicar que dichas formalidades y procedimientos no serán aplicables para los servicios turísticos, sin perjuicio de que las agencias operadores

¹¹⁶ La ley no establece un período máximo de estadía del residente para que sea aplicable este beneficio para el operador; sin embargo, la Ley General de Turismo señala en su artículo 78 que los establecimientos hoteleros pueden proveer servicio de alojamiento no permanente, incluyendo alimentación y servicios básicos y complementarios, por un período inferior a 30 días. En este entendido, los hoteles podrían vender exclusivamente paquetes que incluyan servicios turísticos por dicho período máximo para acceder a la devolución del Impuesto sobre las Ventas. No existe ninguna norma similar acerca de las agencias operadores.

y hoteles deben estar inscritos en el registro respectivo. Bajo este entendido, el registro constituiría el único requisito para la devolución del impuesto para estos sujetos.¹¹⁷

Por otra parte, Colombia ha desarrollado programas especiales de importación y exportación, tales como el Plan Vallejo para la Exportación de Servicios. Este es un instrumento de comercio exterior a través del cual las empresas exportadoras de servicios pueden solicitar autorización a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional (DIAN) para *“importar bienes de capital y repuestos (estos últimos exclusivos para servicio de transporte aéreo) con suspensión total o parcial de los derechos de aduana y el diferimiento del pago del IVA, para la prestación de servicios exportables”*¹¹⁸. El objetivo del programa es que contribuya al desarrollo de la exportación de servicios del país. Entre los servicios exportados que pueden acceder a este programa se encuentran los previstos en las cuatro modalidades de suministro internacional de servicios del AGCS y en lo que respecta a los servicios de turismo y servicios relacionados con los viajes en particular, incluye el alojamiento en hoteles, hostales, apartahoteles, centros vacacionales y zonas de camping.

Consecuentemente, podemos indicar que Colombia ha buscado priorizar y alentar la exportación de servicios a través de diversos mecanismos, entre los cuales se encuentra principalmente la exoneración del Impuesto sobre las Ventas así como la implementación de programas especiales de importación y exportación. No obstante, en lo que se refiere a los servicios turísticos, se hace evidente que la legislación y la normativa conexas son todavía insuficientes puesto que si bien es clara la exoneración del impuesto, el procedimiento para solicitar la devolución no ha sido debidamente reglamentado.

¹¹⁷ Las absoluciones tributarias expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) respecto de este tema son escasas y aún cuando se han realizado consultas sobre los servicios regulados por el Decreto 1805, las mismas se enfocan exclusivamente en los servicios bajo el Modo 1 y las formalidades previstas.

¹¹⁸ DIAN, Ministerio de Comercio Industria y Turismo, y Proexport Colombia. *Plan Vallejo de Servicios*. Bogotá, Editorial Fiducoldex, 2009. Página 4.

3.2. Legislación Peruana

El Impuesto General a las Ventas (IGV) desarrollado por la legislación peruana consiste en un tributo que grava las operaciones de venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores y la importación de bienes. La tasa única prevista es del 16%.

En lo que respecta a los servicios exportados, se consideran como tales a aquellos que reúnen los requisitos¹¹⁹ señalados en la Decisión 599 y que constan detallados en el artículo 33 del Texto Unificado Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo¹²⁰, en adelante la Ley. Si bien estos servicios no son considerados como operaciones exoneradas que por consiguiente dan derecho a crédito tributario, los artículos 34 y 35 de la Ley les otorga un tratamiento particular con los mismos derechos que a estas operaciones. Resumimos el mecanismo a continuación:

1. El monto del IGV que se consigne en los comprobantes de pago que correspondan a adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y pólizas de importación utilizados en exportación de bienes y servicios, darán derecho a un Saldo a Favor del Exportador (SFE).
2. El Saldo a Favor por Exportación determinado mes a mes se deduce del Impuesto Bruto del IGV a ser cubierto por el exportador por las ventas gravadas en el país. Si no cabe realizarse tal deducción del Impuesto Bruto (ya sea porque no existieron operaciones gravadas o por ser éstas insuficientes para absorber dicho

¹¹⁹ El Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (Decreto Supremo No. 29-94-EF), al referirse a la exigencia de que el uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado debe tener lugar íntegramente en el extranjero, añade además que no cumplen este requisito “aquellos servicios de ejecución inmediata y que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país”. A nuestro parecer, esto excluiría a los servicios de turismo receptivo en los que su consumo puede llevarse a cabo única y exclusivamente en el país donde se los presta y que concluyen al término de dicha prestación en el país. No obstante, la legislación peruana no ha puesto objeción alguna a la consideración de estos servicios como exportados, como se verá más adelante.

¹²⁰ Publicado el 15 de abril de 1999, y actualizado al 15 de marzo de 2007 en base al Decreto Supremo No. 055-99-EF.

saldo), se podrá compensar automáticamente con el Impuesto a la Renta o con cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público¹²¹.

3. En caso de que tras realizar las compensaciones señaladas quede un monto a favor del sujeto, el mismo se denominará Saldo a Favor Materia del Beneficio del Exportador (SFMB).
4. El exportador podrá solicitar la devolución del SFMB ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

La normativa peruana no sólo confiere el derecho a crédito tributario a los exportadores de bienes y servicios, sino que dota tanto a unos como a otros de los mecanismos para acceder a la devolución del impuesto, sin que tal reconocimiento quede en una declaración meramente formal, como ocurre con la legislación ecuatoriana.

Entre los servicios exportados que contempla la Ley, se destacan tres tipos de servicios relacionados con el turismo. Como veremos a continuación, Perú ha desarrollado en este sentido una conceptualización y un esquema mucho más profundo que las legislaciones ecuatoriana y colombiana, no únicamente a través de normativa sino también mediante la absolución de consultas que han permitido claridad y seguridad jurídica respecto de los alcances y los procedimientos vinculados con los servicios relacionados con el turismo.

3.2.1. Operadores turísticos domiciliados en el país que vendan paquetes turísticos a sujetos no domiciliados.

El artículo 33 de la Ley, que señala los servicios que se considerarán como exportados, incluye en su numeral 9:

“9. Los servicios de alimentación, transporte turístico, guías de turismo, espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, zarzuela, que conforman el paquete turístico prestado por operadores turísticos domiciliados en el país, a favor de agencias, operadores turísticos o personas naturales, no domiciliados en el país, en todos los casos; de acuerdo con las condiciones, registros, requisitos y procedimientos que se establezcan en el reglamento aprobado mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión técnica de la SUNAT.”

¹²¹ Artículo 35 de la TUO de la Ley del IGV e ISC.

Este numeral fue reglamentado mediante Decreto Supremo No. 161-2012-EF, aportando definiciones que debemos tomar en cuenta para un análisis posterior:

- *Operador turístico*: Agencia de viajes y turismo incluida como tal en el Directorio Nacional de Prestadores de Servicios Turísticos Calificados publicado por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.
- *Paquete turístico*: Bien mueble de naturaleza intangible conformado por un conjunto de servicios turísticos entre los cuales se incluyen los servicios indicados en el numeral 9 del artículo 33, individualizado en una persona natural no domiciliada.
- *Persona natural no domiciliada*: Aquella residente en el extranjero que tenga una permanencia en el país de hasta 60 días calendario, contados por cada ingreso.

Según lo establece el artículo 9 del Decreto, los operadores turísticos domiciliados (OTD) serán considerados como exportadores de servicios, siempre que su operación cumpla con las siguientes **condiciones**:

1. El OTD deberá inscribirse en el Registro¹²² a cargo de la SUNAT, a fin de gozar del beneficio establecido para los exportadores de servicios.
2. El paquete turístico debe ser vendido a un sujeto no domiciliado (ya sea un operador o una agencia turística no domiciliada o una persona jurídica no domiciliada) para ser utilizado por una persona natural no domiciliada.
3. El paquete turístico se considerará exportado en la fecha de su inicio (de acuerdo con la documentación que lo sustente), siempre que haya sido pagado en su totalidad al OTD y la persona natural no domiciliada que lo utilice haya ingresado al país antes o mientras dure el paquete.

Para la determinación del **Saldo a Favor** de los OTD se aplican las mismas reglas que para los exportadores de servicios. No obstante, para determinar los ingresos sobre los cuales el OTD tendrá derecho a compensación o devolución del Saldo a Favor, se toman en cuenta exclusivamente los ingresos que correspondan a los servicios de alimentación, transporte

¹²² De acuerdo con el Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B0000, por el que se absuelven consultas vinculadas con la aplicación de la normas del Impuesto General a las Ventas (IGV) a la venta de paquetes turísticos a sujetos no domiciliados en el país, la inscripción del operador turístico en el Registro es un requisito constitutivo del derecho al crédito tributario.

turístico, guías de turismo y espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y zarzuela gravados con el Impuesto General a las Ventas. En cuanto a estos servicios se debe tomar en cuenta que:

- *Servicios de alimentación:* Incluyen los servicios prestados en restaurantes, entendidos como todo establecimiento que presta el servicio de expendio de comidas y bebidas al público. No incluye a los establecimientos que realizan venta de comidas y bebidas tales como bodegas, mercados, supermercados o establecimientos similares¹²³.
- *Servicios de transporte turístico:* Para ser calificado como tal debe cumplir, concurrentemente, con los siguientes requisitos:
 - Estar destinado al traslado de personas hacia y desde centros de interés turístico, con el fin de posibilitar el disfrute de sus atractivos.
 - Ser prestado por vía terrestre, acuática o aérea. Queda excluido el transporte ferroviario.

El Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B000 precisa que estos paquetes turísticos pueden estar conformados tanto por los servicios detallados en el numeral 9 del artículo 33, como por otros servicios del ramo. No obstante, sobre los servicios que no se encuentran expresamente enumerados, no cabe la devolución del impuesto.

A efectos de diferenciar el IGV sujeto al beneficio del que no puede devolverse, el OTD deberá emitir dos tipos de comprobantes de pago por la venta de paquetes turísticos a sujetos no domiciliados: **1)** una factura en que se consigne el importe total de los servicios detallados en el artículo 33, numeral 9; y, **2)** una boleta de venta en la que se consigne el importe total de los demás servicios que conformen el paquete turístico.

Según lo señala el artículo 9-D del Decreto, la **compensación** o la **devolución del saldo a favor** del OTD tendrá como límite el 18% aplicado sobre los ingresos correspondientes a los servicios detallados en el numeral 9 del artículo 33 de la Ley que conforman los paquetes turísticos exportados en el período que corresponda al inicio de los mismos. Para acreditar la operación de exportación, el OTD debe presentar ante la SUNAT, entre otros,

¹²³ Criterio adoptado por la SUNAT mediante su Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B0000 por el que se absuelven consultas vinculadas con la aplicación de la normas del Impuesto General a las Ventas (IGV) a la venta de paquetes turísticos a sujetos no domiciliados en el país.

copia del documento que permita acreditar la identidad de la persona natural no domiciliada que utiliza el paquete turístico y la fecha del último ingreso al país. Presentada la solicitud de devolución, la misma será resuelta en el plazo de 45 días hábiles.

3.2.2. Servicios de hospedaje

El artículo 33, numeral 4 de la Ley brinda un tratamiento particular a los servicios de hospedaje, separándolos de los demás servicios que conforman los paquetes turísticos, al señalar:

“4. Para efecto de este impuesto se considera exportación la prestación de servicios de hospedaje, incluyendo la alimentación, a sujetos no domiciliados, en forma individual o a través de un paquete turístico, por el período de su permanencia, no mayor de sesenta (60) días por cada ingreso al país, requiriéndose la presentación de la Tarjeta Andina de Migración (TAM), así como el pasaporte, salvoconducto o Documento Nacional de Identidad que de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú sean válidos para ingresar al país (...).”

El legislador peruano, consciente de que los servicios de hospedaje y alimentación no son requeridos únicamente por turistas no domiciliados, sino también por sujetos no domiciliados que ingresan al país por otros motivos, ha separado acertadamente tales servicios de los servicios que componen los paquetes turísticos, y los ha calificado como servicios exportados independientes, otorgándoles el consiguiente beneficio tributario. En este sentido, tales servicios pueden ser prestados individualmente o como parte de un paquete turístico.

Conforme lo señala el Decreto Supremo No. 122-2001-EF¹²⁴, los establecimientos de hospedaje, deberán emitir a los sujetos no domiciliados y a las Agencias de Viajes y Turismo (en caso de que los servicios formen parte de un paquete turístico), la factura respectiva en la que consten únicamente los servicios materia del beneficio. A pesar de ello, el Decreto Supremo prevé la posibilidad de que los establecimientos de hospedaje, al igual

¹²⁴ Decreto Supremo que dicta normas para la aplicación de beneficio tributario a establecimientos de hospedaje que brinden servicios a sujetos no domiciliados y normas modificatorias. Publicado el 29 de junio de 2001.

que los OTD, se califiquen como exportadores del servicio de hospedaje y que en tal calidad se hagan acreedores al beneficio tributario.

“Así, cuando el exportador del servicio es el establecimiento de hospedaje, este debe emitir la factura respectiva, no correspondiendo que el OTD emita comprobante de pago alguno por dicho servicio. Asimismo, si el exportador fuese el OTD, es él quien debe emitir la factura correspondiente.”¹²⁵

El procedimiento de determinación del crédito tributario, del saldo a favor del exportador y la correspondiente devolución se sujetan a las reglas generales ya señaladas.

3.2.3 Servicios de mediación u organización de servicios turísticos

El Apéndice V de la Ley incluye entre las operaciones consideradas como exportación de servicios:

“10. Servicios de mediación u organización de servicios turísticos prestados por operadores turísticos domiciliados en el país en favor de agencias u operadores turísticos domiciliados en el exterior.”

De acuerdo con la absolución de la SUNAT, estos servicios se refieren al caso en que un *“operador turístico domiciliado contacta a una agencia u operador turístico no domiciliado con proveedores turísticos, a cambio de lo cual percibe una comisión”¹²⁶*.

Si bien estos servicios de mediación u organización de servicios turísticos son operaciones realizadas por los OTD al igual que la venta de paquetes turísticos referida en el punto 3.2.1, la naturaleza de ambas operaciones es diferente. Así, conforme lo establece la SUNAT, en la venta de paquetes turísticos el OTD transfiere sus derechos de usuario sobre servicios turísticos contratados previamente, en tanto en los servicios de mediación u organización el OTD realiza únicamente funciones tendientes a establecer contacto entre agencias u operadores turísticos no domiciliados y proveedores de servicios turísticos.

En el caso de los servicios de mediación u organización, el OTD emitirá una única factura por el importe total de la comisión cobrada por la mediación u organización. El operador

¹²⁵ Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B0000.

¹²⁶ Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B0000.

turístico domiciliado tendrá derecho a la devolución respecto del IGV que grava esta operación en los términos establecidos para los exportadores de servicios.¹²⁷

Queda claro que la legislación de Perú se ha ocupado de forma profunda de la naturaleza de los servicios que componen los paquetes turísticos, de su significancia económica, así como de sus alcances. Esta comprensión no sólo jurídica sino también económica se ha reflejado en una normativa que busca prever los distintos escenarios que pueden surgir en estas transacciones, en las relaciones de los operadores de turismo domiciliados con otros operadores turísticos, con los consumidores y con la administración tributaria. Si bien la ley y los reglamentos han establecido parámetros claros, adicionalmente la SUNAT ha contribuido a suplir cualquier vacío que pudiera existir en la materia, quizá porque la premisa básica es el no encarecimiento de los paquetes de turismo receptivo, así como de los servicios que se exportan, todo con miras a que todos tengan mayor competitividad.

3.3. Legislación Argentina

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) regulado por la legislación argentina grava la venta de cosas muebles situadas en el territorio del país; las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación; las importaciones definitivas de cosas muebles; y, las prestaciones establecidas en la ley llevadas a cabo en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se realice en el país¹²⁸. A su vez, quedan excluidas del

¹²⁷ El Informe No. 123-2012-SUNAT/4B0000 de la SUNAT absolvió adicionalmente las inquietudes respecto del supuesto en que un OTD (“OTD proveedor”) vende un paquete turístico a otro OTD, el cual a su vez vende dicho paquete a un sujeto no domiciliado. Dado que el OTD proveedor vende un paquete turístico a otro sujeto domiciliado (OTD), no está obligado a emitir una factura en la que discrimine los conceptos que integran el paquete turístico. En este contexto, dicho paquete turístico puede estar conformado por los servicios descritos en los numerales 3.2.1 y 3.2.2 de este trabajo que son objeto del beneficio tributario y por otros servicios (por ejemplo, ecoturismo, organización de eventos, etc.) que pueden estar o no gravados con el IGV. Consecuentemente, el OTD que adquiere el paquete turístico no está en posibilidad de identificar si los servicios que adquirió corresponden a operaciones gravadas, no gravadas o de exportación y por tanto los montos sobre los cuales se debe calcular el Saldo a Favor del Exportador. En este orden de cosas, el OTD deberá calcular proporcionalmente el crédito fiscal, tomando en cuenta el procedimiento establecido en la Ley para los casos en que el exportador no puede determinar las operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto.

¹²⁸ Artículo 1 de la Ley No. 20631 (T.O. 1997), Ley de Impuesto al Valor Agregado de 26 de marzo de 1997, publicada en el Boletín Oficial el 15 de abril de 1997; y sus modificaciones.

gravamen aquellas prestaciones efectuadas en el territorio nacional cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

Complementando la adopción del principio de gravar en el país de destino, el artículo 8, literal d) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece la exención del gravamen para las exportaciones. En concordancia con ello, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), precisó en su Circular 1288/1993¹²⁹:

“... para que revistan el carácter de exportación y resulten actividades exentas, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario, del lugar en donde el servicio sea aplicado”.

Consecuentemente, se crea un régimen especial para los exportadores a través del artículo 43 de la Ley, que indica:

“Art. 43.- Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, que les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable. (...)

Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, salvo para aquellos bienes que determine el MINISTERIO DE ECONOMIA, respecto de los cuales los Organismos competentes que el mismo fije, establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo. (...)

¹²⁹ Circular 1288/1993, 20 de Mayo de 1993. Publicado en el Boletín Oficial de 17 de Junio de 1993 y Boletín DGI N° 475, Julio de 1993, página 774.

Para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo, los exportadores deberán inscribirse en la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujeto a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha del otorgamiento de la inscripción. Asimismo, deberán determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen, obtenido desde la referida fecha, mediante declaración jurada practicada en formulario oficial.

Las compras efectuadas por turistas del extranjero, de bienes gravados producidos en el país que aquellos trasladen al exterior, darán lugar al reintegro del impuesto facturado por el vendedor, de acuerdo con la reglamentación que al respecto dicte el Poder Ejecutivo nacional.

Asimismo, darán lugar al reintegro mencionado en el párrafo anterior, las prestaciones comprendidas por el apartado 2 del inciso e) del artículo 3° contratadas por turistas del extranjero en los centros turísticos ubicados en las provincias con límites internacionales. Para el caso de que las referidas prestaciones se realizaren en forma conjunta o complementaria con la venta de bienes, u otras prestaciones o locaciones de servicios, éstas deberán facturarse en forma discriminada y no darán lugar al reintegro previsto en este párrafo, con excepción de las prestaciones incluidas en el apartado 1 del inciso e), del artículo 3°, cuando estén referidas al servicio de desayuno incluido en el precio del hospedaje. (...)

Si bien en un primer momento el Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado¹³⁰ limitó la previsión citada exclusivamente para la exportación de bienes¹³¹, la emisión de la Resolución General AFIP N° 2000/2006¹³² de 30 de enero de 2006, que regula el tratamiento del IVA en las operaciones de exportación y asimilables, incorporó por primera vez en forma expresa la exportación de servicios como beneficiaria de la recuperación del impuesto.

¹³⁰ Decreto No. 692/1998, Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, emitido el 11 de junio de 1998. Publicado en el Boletín Oficial No. 12 del 17 de Junio de 1998.

¹³¹ El Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado limitó el concepto de “exportación” a la salida del país de bienes, al determinar en su artículo 41 que se entiende por exportación “la salida del país con carácter definitivo de bienes transferidos a título oneroso, así como la simple remisión de sucursal o filial a sucursal o filial o casa matriz y viceversa”.

¹³² Resolución General AFIP N° 2000/2006. Publicado en el Boletín Oficial de 06 de febrero de 2006, Boletín AFIP N° 104, Marzo de 2006.

Esta Resolución incluye únicamente la prestación de servicios contemplados en el inciso e) del artículo 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado que, entre otros que no son relevantes para este estudio, se encuentran los siguientes:

- Los servicios prestados por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales - propios o ajenos -, o fuera de ellos.
- Los servicios prestados por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, *apart*-hoteles y similares, posadas o alojamientos por hora.
- Los servicios de turismo, incluida la actividad de las agencias de turismo.

De esta manera, estos servicios que en el mercado interno se encuentran alcanzados por el IVA, serán considerados como servicios exportados y por consiguiente estarán exentos del impuesto, si reúnen las siguientes condiciones:

1. Que el lugar de prestación del servicio sea Argentina.
2. Que el lugar donde se utilice económicamente el servicio y se realice la explotación efectiva del mismo sea en el exterior.

Asimismo la Resolución General reconoce que a la exención del impuesto viene aparejado el derecho a la recuperación del IVA para estos exportadores, por lo que en su Anexo V establece el **orden de afectación** para estos contribuyentes para liquidar el IVA a pagar, partiendo del supuesto que el exportador realiza operaciones tanto en el mercado interno como en el mercado externo. El esquema inicia con la **compensación del impuesto**, al deducir del IVA que adeuden por operaciones gravadas en el mercado interno, los siguientes rubros:

1. El saldo técnico o saldo a favor del mes anterior.
2. En caso de quedar saldo a favor, se deducirán los créditos fiscales del mes.
3. Si queda saldo a favor, se deduce el saldo de libre disponibilidad del mes anterior.
4. De existir saldo a favor, se deducen las retenciones y percepciones del mes.
5. En caso de que todavía exista saldo pendiente, se deducirá el impuesto que al exportador le hubiera sido facturado por bienes, servicios y locaciones destinadas

efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas.

De imposibilitarse la compensación o si tras realizarse aún queda un saldo a favor del contribuyente, se procede con la **acreditación**, esto es, que con el saldo se cubrirán las obligaciones pendientes por concepto de otros impuestos adeudados por el exportador y que sean administrados por la AFIP o la acreditación contra los aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de Seguridad Social.

Si tras esta acreditación, persiste un saldo a favor del exportador, aquél tiene dos posibilidades: permitir su transferencia a favor de terceros responsables o solicitar la devolución del impuesto. En el caso de la **transferencia a favor de terceros responsables**, éstos últimos podrán aplicar el crédito tributario del exportador en el pago de sus propias deudas tributarias, siempre que se compruebe la existencia y legitimidad de tales créditos. Caso contrario, el exportador podrá solicitar la **devolución del saldo a favor**, el cual se le otorgará en efectivo o en títulos valores. Dicha devolución se hará efectiva dentro de los cinco días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud, en caso de que el exportador no registre deudas líquidas y exigibles por concepto de obligaciones impositivas, previsionales o aduaneras¹³³.

Conforme lo señala el inciso cuarto del artículo 43 de la Ley, la acreditación, la devolución o la transferencia del impuesto procederán hasta el límite de aplicar la alícuota¹³⁴ del impuesto al monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, salvo que se establezcan límites especiales de referencia¹³⁵.

No obstante la inclusión de los servicios de turismo entre los servicios que pueden ser exportados y el consiguiente beneficio tributario en los términos anotados anteriormente, la legislación argentina no brinda un tratamiento particularizado a los paquetes turísticos ni a

¹³³ Artículo 27 de la Resolución General AFIP No. 2000/2006.

¹³⁴ De acuerdo con el artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, la alícuota del impuesto es del 21%, gravándose con el 50% de esta alícuota a determinados productos y servicios básicos.

¹³⁵ Para acceder a estos derechos, los exportadores deben hallarse inscritos en la AFIP y realizar la declaración mensual respecto del impuesto computable. A efectos de ejercicio de control y determinación de responsabilidades, las solicitudes deberán ser acompañadas por el dictamen de contador público independiente, en el que se pronuncie sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.

la devolución del IVA para los operadores de turismo receptivo. No debe confundirse en este sentido las previsiones de los incisos 6 y 7 del artículo 43 de la Ley respecto de las compras efectuadas por turistas del extranjero y las prestaciones contratadas por aquellos en los centros turísticos ubicados en las provincias con límites internacionales, dado que tal devolución está prevista únicamente para los turistas extranjeros y no para los proveedores de tales servicios, como son los operadores de turismo receptivo.

Consecuentemente, el IVA con que se grava a los servicios turísticos es trasladado por los operadores turísticos al turista extranjero quien, en teoría, en un primer momento lo pagaría y posteriormente podría solicitar la devolución correspondiente a la AFIP. En la práctica, la generalidad de la Ley al hablar sobre los servicios de turismo y los vacíos respecto del beneficio tributario, no han permitido instrumentar la devolución respecto de la adquisición de los paquetes de turismo receptivo, lo cual hace inviable la recuperación del impuesto por rubros como el hospedaje y la alimentación.

Como podemos observar, si bien la legislación peruana ha desarrollado definiciones que permiten cubrir todas las posibles situaciones que se presentan alrededor de la aplicación del impuesto del tipo al valor agregado a los servicios de turismo receptivo, la normativa argentina ha desarrollado muy profundamente la normativa para que no afecte al exportador de servicios en su flujo de caja, pues prevé una devolución casi instantánea, y mecanismos para que ésta se lleve a cabo “automáticamente” a través de la compensación del crédito tributario por dichas operaciones de exportación, con todo tipo de obligaciones tributarias (y no tributarias), incluidas las retenciones de IVA efectuadas por el exportador, algo que no prevé la normativa ecuatoriana.

3.4. Legislación Comunitaria de la Unión Europea (Sexta Directiva)

La Unión Europea (UE), en su afán por construir un sistema común del IVA entre los países miembros, promulgó la Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE), de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor

Añadido¹³⁶. De esta manera, las instancias europeas suprimieron los controles fiscales en las fronteras interiores de la Comunidad en todas las operaciones efectuadas entre Estados Miembros, aproximaron los tipos de IVA de los países comunitarios y establecieron un régimen común de intercambios intracomunitarios.

El sistema común del IVA de la Unión Europea grava las entregas de bienes por un sujeto pasivo, las adquisiciones intracomunitarias en un Estado Miembro de bienes procedentes de otro Estado miembro, las prestaciones de servicios por un sujeto pasivo, y las importaciones de bienes procedentes del exterior a la UE¹³⁷. El tipo impositivo y las condiciones que se aplican a los hechos imposables obedecen a las regulaciones del Estado Miembro donde se devengue el impuesto; no obstante, la alícuota general del IVA no puede ser inferior al 15% hasta el 31 de diciembre del 2015.

La Sexta Directiva ha introducido un régimen especial para las agencias de viaje y los organizadores de circuitos turísticos. Este tratamiento particular se ha hecho necesario dada la complejidad y la localización de los servicios que componen el paquete, lo cual dificulta el ejercicio de la actividad de estas empresas, principalmente al momento de determinar el lugar de imposición, la base imponible y la deducción del impuesto soportado.

3.4.1. Régimen de Aplicación del Margen

El Capítulo 3 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que codifica las disposiciones de la Sexta Directiva¹³⁸ a partir del 1 de enero de 2007, prevé el denominado Régimen de Aplicación del Margen, el cual rige las operaciones de las agencias de viajes y operadores de circuitos turísticos que reúnan los siguientes requisitos:

- *Que a efectos de la realización del viaje, utilicen entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.* En otras palabras, que el

¹³⁶ Unión Europea. “Sexta Directiva sobre el IVA: Base imponible uniforme; Europa: Síntesis de la Legislación de la UE”. Internet. http://europa.eu/legislation_summaries/other/131006_es.htm. Acceso: 13 de abril de 2013.

¹³⁷ Los bienes pueden provenir de un país no comunitario o de un territorio tercero al cual no es aplicable la Directiva, como son Gibraltar y una parte de Chipre.

¹³⁸ La Sexta Directiva 77/388/CEE ha sido modificada más de treinta veces desde su adopción, por lo que la Directiva 2006/112/CE ha codificado todas aquellas modificaciones en un solo texto. Vale anotar que los artículos referidos en este apartado corresponden a la versión consolidada de dicha Directiva, la cual solamente tiene valor documental, pero prevé el texto integral y actualizado.

paquete turístico esté formado por elementos tales como alojamiento en hoteles o transporte, los cuales sean adquiridos por los operadores a terceros proveedores.

- *Que actúen en su propio nombre con respecto al viajero.* Ello implica que posteriormente a la adquisición de los servicios, las agencias turísticas los integren en un paquete turístico que vendan directamente al turista.

Las operaciones así efectuadas por las agencias de viajes para la conformación de un paquete turístico se consideran como una **prestación de servicios única** de la agencia de viajes al viajero. El artículo 308 de la Decisión prevé su **funcionamiento**:

“Artículo 308.- En la prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes, se considerará como base imponible y como precio libre de IVA, a efectos del punto 8) del artículo 226, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total, sin el IVA, a pagar por el viajero, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.”

Y posteriormente el artículo 310 lo complementa:

“Artículo 310.- Las cuotas del IVA que otros sujetos pasivos repercutan a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el artículo 307, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.”

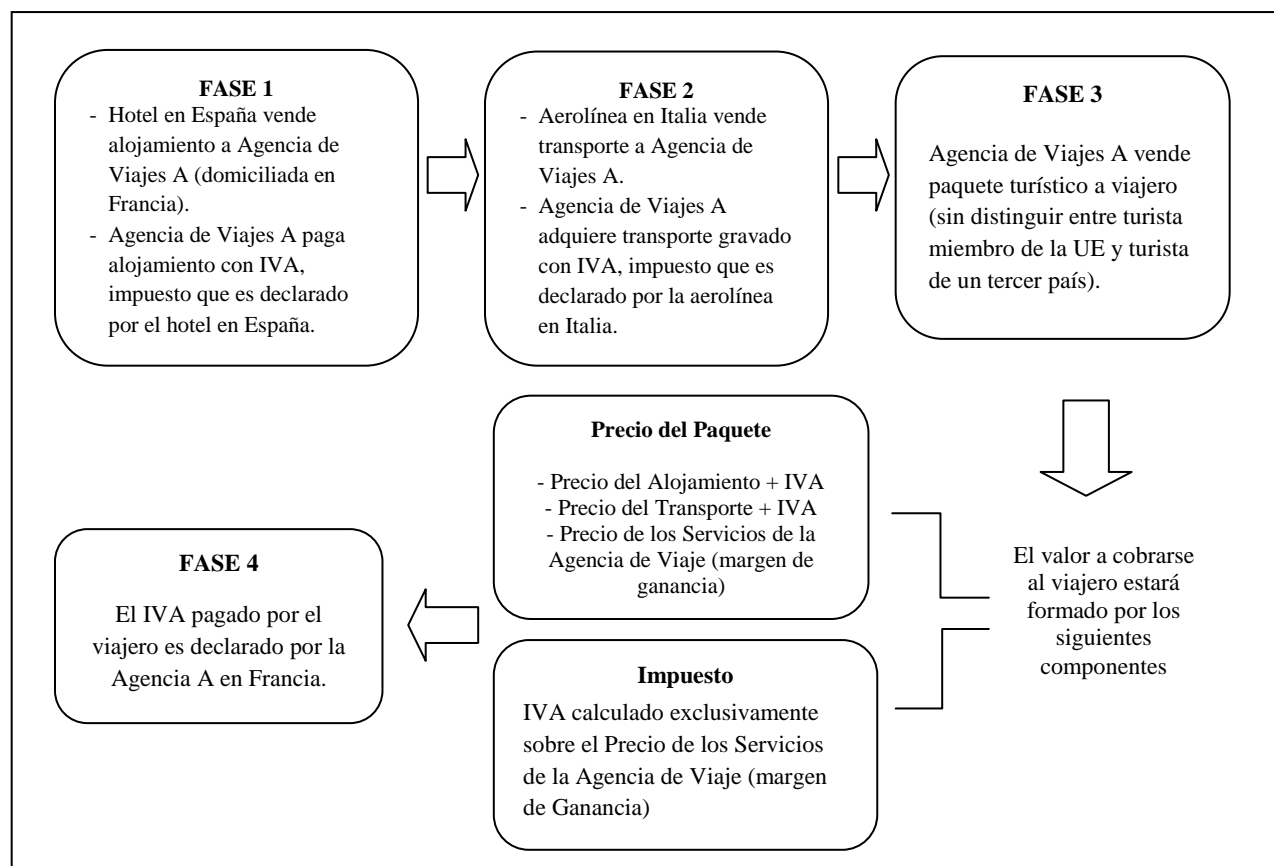
A efectos de explicar mejor estos artículos, se debe tomar en cuenta que uno de los principales objetivos de este régimen especial es *“repartir los ingresos del IVA entre los Estados miembros”*¹³⁹. Así, este régimen se creó para garantizar que los ingresos del IVA por los servicios prestados durante la realización de un viaje sean percibidos por cada Estado miembro en el cual se lleve a cabo la prestación final de los mismos. El impuesto generado por los servicios de alojamiento, alimentación, transporte, etc., que conforman un paquete turístico, deberá destinarse al o a los Estados miembros donde se ejecute cada uno. Por su parte, el IVA percibido sobre el margen beneficiario de la agencia de viajes se asigna al Estado miembro donde ésta haya establecido la sede de su actividad económica o

¹³⁹ Propuesta de Directiva del Consejo, de 8 de febrero de 2002 que planteaba la modificación de la Directiva 77/388/CEE en lo relativo al régimen especial de las agencias de turismo. Internet: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52002PC0064R\(01\):ES:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52002PC0064R(01):ES:HTML). Acceso: 04/15/2013.

en el lugar en el que tenga un establecimiento permanente desde el que efectúe dichas prestaciones¹⁴⁰.

Para conseguir este objetivo, el artículo 310 de la normativa comunitaria ha señalado la prohibición de que las cuotas del IVA repercutido por los proveedores de las agencias de viajes a éstas, sean deducibles o reembolsables en ningún Estado miembro; una previsión contraria, distorsionaría el sistema y menoscabaría el impuesto destinado al Estado miembro donde se presta el servicio. Esta imposibilidad de deducción por parte de las agencias de viaje, conlleva finalmente la traslación del impuesto al viajero, “oculto” como un componente del precio del paquete, que también se consideraría como parte del coste efectivo soportado por la agencia de viajes, según lo indica el artículo 308 de la Directiva, al fijar el margen beneficiario de los operadores sobre el cual se grava su operación.

El siguiente cuadro ejemplifica el funcionamiento del régimen especial:



Cuadro 2. Funcionamiento del Régimen de Aplicación del Margen

¹⁴⁰ Artículo 307 de la Directiva 2006/112/CE.

De esta manera, a fin de llevar a cabo la declaración del IVA, no es necesario que el operador se registre en cada Estado miembro donde se presten los servicios que forman parte del paquete turístico que comercializa; la única declaración a la que se encuentra obligado se la realizará en la sede de su actividad económica o donde tenga un establecimiento permanente.

Este régimen no es aplicable a aquellas agencias de viaje que venden sus paquetes turísticos a otros operadores turísticos; únicamente regula la actividad cuando el paquete se vende al consumidor final, es decir al viajero, tal como lo ha expresado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas¹⁴¹. En este caso, la prestación de servicios del operador turístico queda asimilada a una actividad de intermediario, a la cual se aplican las normas habituales de imposición, es decir, que puede compensar el IVA repercutido por sus proveedores con el impuesto facturado a su cliente, otra agencia de viajes, y declarar este impuesto en el Estado Miembro donde el operador vendedor está establecido¹⁴².

En caso de que los servicios que componen el paquete se efectúen por sujetos pasivos fuera de la Comunidad, esto es, cuando se trate de paquetes de turismo emisivo, la actividad de la agencia de viajes es considerada como de mera intermediación y por consiguiente queda exenta. Si las operaciones que conforman el paquete se llevan a cabo tanto dentro como fuera de la Comunidad, la exención se aplicará únicamente a aquella parte de la prestación de servicios que corresponda a los servicios prestados fuera de la UE. Queda claro que el criterio de la Unión Europea es que el lugar donde se deben gravar los servicios es aquél donde se realiza la prestación efectiva del mismo y no el lugar donde se usa, aprovecha o explota, como ocurre con las legislaciones previamente analizadas.

3.4.2. Interpretaciones no uniformes

La existencia de ciertas normas en la propia Directiva que prevén exenciones y/o gravámenes para las prestaciones llevadas a cabo por las agencias de viaje, han conducido a

¹⁴¹ Asunto C-163/91, *Beheersmaatschappij Van Ginkel Waddinxveen BV, Reis - en Passagebureau Van Ginkel BV e Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht* sobre la interpretación del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE (DO L 145 de 13.06.1977, p. 1).

¹⁴² Propuesta de Directiva del Consejo, de 8 de febrero de 2002 que planteaba la modificación de la Directiva 77/388/CEE en lo relativo al régimen especial de las agencias de turismo.

que ciertos Estados miembros que son bastante flexibles, se aparten del régimen especial y otorguen otros tratamientos a tales servicios. Estos tratamientos favorecen a las agencias turísticas domiciliadas en dichos Estados, en detrimento de aquellas empresas que están obligadas a aplicar el régimen especial, las cuales ven disminuida su competitividad. A pesar de las quejas elevadas por parte de los operadores del sector y de la Propuesta de Directiva del Consejo, de 8 de febrero de 2002 que proponía la modificación de la Directiva 77/388/CEE en lo relativo al régimen especial, no se ha adoptado ningún cambio en la normativa. Persisten, en consecuencia, varias modalidades¹⁴³ para gravar la prestación de servicios de las agencias de viajes y por tanto los inconvenientes que ello genera.

En lo que se refiere al turismo realizado dentro de la Comunidad Europea (turismo receptivo), la incongruencia se refleja en el artículo 371 de la Decisión 2006/112/CE, el cual prevé que los Estados miembros que el 1 de enero de 1978 eximían las prestaciones de servicios de las agencias de viajes para viajes en la Comunidad, pueden declararlas exentas. Esta exención que claramente contradice el régimen especial creado, redundando en el precio del paquete turístico pagado por el viajero, quien no deberá asumir el impuesto sobre los servicios de intermediación del operador turístico. Ello generará una ventaja competitiva para la agencia de viajes sujeta a esta condición, frente a aquella que sí debe exigir el impuesto a su cliente, en virtud del régimen de aplicación del margen. Peor aún resulta el hecho de que nada se diga acerca de las deducciones del impuesto repercutido por los proveedores de servicios a las agencias de viajes, lo que al ser comparado con la prohibición expresa que consta en el régimen especial de aplicación del margen, puede interpretarse como que sí cabe tal deducción, lo que conllevaría un beneficio adicional para las agencias de viaje no sujetas al tantas veces mencionado régimen especial.

En estas circunstancias, se confirman las desventajas competitivas creadas por la diversidad de posibilidades contempladas en la normativa comunitaria y la falta de adopción de un

¹⁴³ En lo que respecta al turismo emisor, por una parte, el artículo 370 de la Directiva 2006/112/CE señala que los Estados miembros que a 1 de enero de 1978 gravaban las prestaciones de servicios de las agencias de viaje que proveen viajes fuera de la Comunidad, pueden seguir gravándolos. No obstante, más tarde, el artículo 374 de la misma Directiva, señala entre las excepciones previstas para dichos Estados, la exención de las prestaciones de servicios de las agencias de viajes que contraten operaciones realizadas por proveedores fuera de la Comunidad. Ambas previsiones se incluyen en clara contraposición entre ellas, con el régimen especial creado, con el principio de territorialidad y con los criterios adoptados por la Comunidad de gravar en el lugar donde se presta el servicio.

régimen no sólo especial, sino también único en el que se regulen con claridad las nuevas realidades que enfrenta el sector turístico europeo.

3.4.3. *Dificultades de aplicación*

Las críticas al régimen especial para los operadores turísticos no se limitan a la diversidad de modalidades establecidas para estos sujetos, sino también se dirigen a la falta de previsión de determinadas situaciones que han sido objeto de preocupación, tanto para las agencias de turismo y operadores de circuitos turísticos como para los consumidores. La problemática expuesta en la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen especial de las agencias de turismo, puede resumirse en los siguientes puntos:

- 1.** La exclusión de las agencias turísticas intermediarias como sujetos del régimen especial genera una distorsión en la estructura de distribución equitativa del impuesto a cada Estado miembro en el que se realiza la prestación de un servicio. La intervención de estas agencias turísticas en el sistema se debe ajustar al sistema normal de imposición, lo que implica la asignación total del impuesto al Estado miembro en el cual se encuentra establecida dicha agencia turística, habiéndose perdido de vista uno de los objetivos fundamentales de la implantación del régimen especial.
- 2.** En el caso de las compañías que adquieren paquetes de viajes en virtud del giro de su negocio, la incorporación del IVA repercutido por los proveedores de servicios a la agencia turística en el precio del paquete turístico, no permite a las empresas la deducción del impuesto, lo cual genera un IVA residual en una fase intermedia del consumo, lo cual es contrario al principio de neutralidad del régimen comunitario del IVA. Ello puede motivar a las empresas a adquirir los servicios directamente a los proveedores de los mismos, en lugar de acudir a las agencias de viajes, a efectos de que el impuesto pagado quede debidamente discriminado y por tanto pueda ser objeto de deducción.
- 3.** Las normas vigentes en el ámbito del régimen especial está previsto para aquellas agencias de viajes establecidas en la UE, quedando excluidas de éste los operadores establecidos en un tercer país, ya que se considera dicho tercer país como el lugar de prestación del servicio. En este contexto, las grandes agencias de viaje y los

organizadores de circuitos turísticos de la Comunidad han optado por establecerse en terceros países a efectos de evadir el pago del impuesto y vender sus paquetes por medios electrónicos. Ello da lugar a una evidente distorsión de la competencia, a expensas de las pequeñas agencias de viajes, que están imposibilitadas de reproducir este modelo.

En consecuencia, podemos decir que el modelo impositivo implementado en la Unión Europea atiende principalmente al lugar en que se presta el servicio, el cual es determinante para la asignación del impuesto causado. En este sentido, la legislación se limita a establecer la regla general de que todo servicio relacionado con el sector turístico prestado al interior de la Comunidad debe ser gravado en ella, destinando el impuesto al Estado miembro en el que se presta efectivamente. En ningún momento la legislación toma en cuenta la residencia del viajero que adquiere y aprovecha el paquete turístico, sin establecer distinción alguna entre las prestaciones de servicios proporcionadas por las agencias de turismo a turistas que pertenezcan a la propia Comunidad (en cuyo caso se trataría de turismo doméstico) y a los turistas de terceros países no miembros (que representarían el turismo receptivo propiamente dicho). De tal manera, independientemente de la situación de residencia del turista, las agencias de viajes se ven avocadas, en principio, a aplicar el régimen especial previsto por la Sexta Directiva y su codificación, por el cual no cabe la posibilidad de deducción, el derecho a crédito tributario ni la devolución del IVA pagado por los servicios que conforman el paquete turístico, lo que obliga a las agencias turísticas a incorporar el impuesto como un componente oculto del precio, algo similar a lo ocurrido en el Ecuador hasta hace relativamente poco tiempo, según veremos más adelante.

4. LA DEVOLUCIÓN DEL IVA PARA LOS EXPORTADORES DE SERVICIOS TURÍSTICOS Y SU EVOLUCIÓN EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

La Organización Mundial del Turismo (OMT) define el turismo como “*las actividades que realizan las personas durante sus viajes y estancias en lugares distintos a su entorno habitual, por un período de tiempo consecutivo inferior a un año, con fines de ocio, por negocios y otros*”¹⁴⁴.

De la anterior definición, podemos decir que el turismo implica un desplazamiento físico por parte de los turistas que se trasladan desde su residencia habitual hacia un lugar de destino distinto, donde su estancia se lleva a cabo por un período determinado de tiempo, es decir, no es permanente. El turismo comprende tanto el transporte hacia el destino, como las actividades realizadas, y los servicios y productos adquiridos que permiten la satisfacción de las necesidades del turista.

Este traspaso de las fronteras de los nacionales de un país para adquirir bienes y servicios turísticos prestados por otro país, determinan que la doctrina considere al turismo como una “*exportación de una región o nación hacia el lugar de destino (país receptor, lugar de acogida)*”¹⁴⁵. Esta calificación del turismo como un servicio exportado exige un tratamiento tributario específico que tome en cuenta los principios de gravamen en destino y de no exportación de impuestos, con los derechos que ello apareja y los mecanismos que se deben instrumentar al efecto, según lo analizado en este trabajo.

Si bien la complejidad de los servicios que están vinculados con el turismo puede dificultar su regulación, el Ecuador ha incorporado exitosamente normativa en materia de IVA que armoniza la legislación nacional con el tratamiento que a nivel internacional se brinda a este sector. La expedición de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, de 23 de diciembre de 2009, introdujo una nueva conceptualización del sector turístico y el derecho para los operadores de

¹⁴⁴ Sancho, Amparo. *Introducción al Turismo*. Editorial Organización Mundial del Turismo (OMT), 1998, Página 46.

¹⁴⁵ Sancho, Amparo. *Introducción al Turismo*. Editorial Organización Mundial del Turismo (OMT), 1998, Página 17.

turismo de acceder a crédito tributario por la adquisición de los bienes y los servicios que integran o que permitan la comercialización de paquetes de turismo receptivo. La devolución del impuesto aparejada a este derecho, se vio concretada posteriormente en el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, lo que conllevó un giro para los servicios de turismo receptivo, con repercusiones económicas y competitivas.

4.1. Conceptos introductorios respecto del sector turístico

A fin de comprender el verdadero alcance de la normativa tributaria que rige la devolución del IVA para este sector, es necesario tomar en consideración ciertos conceptos básicos utilizados en el ámbito turístico.

4.1.1. La demanda turística

La OMT señala como sujetos de la demanda turística a los “visitantes” o “viajeros”, entendiéndolo por tales a aquellas personas que viajan “*entre dos o más países o entre dos o más localidades de su país de residencia habitual*”¹⁴⁶.

Estos visitantes pueden ser internacionales o internos. Los primeros son concebidos por la OMT como “*toda persona que viaja, por un período no superior a 12 meses, a un país distinto a aquél en el que tiene su residencia habitual, pero fuera de su entorno habitual, y cuyo motivo principal no es el de ejercer una actividad que se remunere en el país visitado*”¹⁴⁷. En tanto se designa como “visitante interno” a quien reside en un país y que viaja, por los mismos período y motivo ya mencionados, a un lugar dentro del país pero distinto al de su entorno habitual.

De esta manera, el lugar de origen de los turistas y el destino elegido por ellos permite distinguir entre varias formas de turismo:

- a. Turismo doméstico:** Residentes que visitan su propio país.
- b. Turismo receptivo:** No residentes procedentes de un país determinado que realizan turismo en el territorio nacional.

¹⁴⁶ Sancho, Amparo. *Introducción al Turismo*. Editorial Organización Mundial del Turismo (OMT), 1998, Página 48.

¹⁴⁷ Sancho, Amparo. *Introducción al Turismo*. Editorial Organización Mundial del Turismo (OMT), 1998, Página 49.

- c. *Turismo emisor*: Residentes del propio país que se dirigen a otros países.

4.1.2. La oferta turística

La oferta turística consiste en el conjunto de productos turísticos y servicios disponibles para el uso y consumo del turista en un destino determinado. El artículo 42 de nuestro Reglamento General a la Ley de Turismo¹⁴⁸ denomina a esta oferta como “actividades turísticas”, las cuales incluyen:

- “a) Alojamiento;*
- b) Servicio de alimentos y bebidas;*
- c) Transportación, cuando se dedica principalmente al turismo; inclusive el transporte aéreo, marítimo, fluvial, terrestre y el alquiler de vehículos para este propósito;*
- d) Operación, cuando las agencias de viajes provean su propio transporte, esa actividad se considerará parte del agenciamiento;*
- e) La de intermediación, agencia de servicios turísticos y organizadoras de eventos, congresos y convenciones; y,*
- f) Casinos, salas de juego (bingo - mecánicos), hipódromos y parques de atracciones estables.”¹⁴⁹*

Estas actividades turísticas, combinadas entre sí de acuerdo a las distintas modalidades en que pueden manifestarse, componen lo que se denominan los **paquetes turísticos**, generalmente organizados y comercializados por los operadores turísticos.

4.1.3. Los operadores de turismo

Los operadores de turismo son los agentes que participan en la actividad turística, generalmente en calidad de intermediarios entre el consumidor final o turista, y los proveedores del producto turístico. En tal calidad, se atribuye a estos operadores la organización de viajes y visitas, a través de modalidades como el turismo cultural o

¹⁴⁸ *Reglamento General a la Ley de Turismo*. Publicado en el Registro Oficial No. 244 de 05 de enero de 2004.

¹⁴⁹ Como indican los literales d) y e), la normativa incluye las actividades de operación e intermediación como parte de la oferta turística; no obstante, la doctrina señala que éstas no deberían ser consideradas como tales pues constituyen mecanismos promotores del turismo, es decir, están formados por *operadores del mercado* que ponen en contacto oferta y demanda, sin que produzcan por sí mismos los bienes o servicios turísticos que son consumidos por los turistas.

patrimonial, etnoturismo, turismo de aventura y deportivo, ecoturismo, turismo rural, turismo educativo – científico, entre otros.

El artículo 43 del Reglamento General a la Ley de Turismo define a las agencias operadoras como las empresas comerciales debidamente autorizadas *“que se dediquen profesionalmente a la organización de actividades turísticas y a la prestación de servicios, directamente o en asocio con otros proveedores de servicios, incluidos los de transportación”*.

Las agencias de servicios turísticos que se dediquen a la actividad de intermediación pueden ser de tres clases¹⁵⁰: *agencias de viajes mayoristas, agencias de viajes internacionales y agencias de viajes operadoras*. Las primeras elaboran y organizan paquetes turísticos de tipo emisor, cuyo destino es un país distinto al Ecuador; las agencias operadoras organizan y operan paquetes de turismo receptor cuyos servicios se brindan dentro del territorio nacional; y las agencias de viajes internacionales que pueden elaborar y comercializar tanto paquetes de turismo receptor como paquetes de turismo emisor, ya sea que ellas mismas los organicen o que comercialicen los productos de los otros dos tipos de agencias.

En lo que respecta a las agencias de viajes operadoras, objeto principal de nuestro estudio, el artículo 89 del Reglamento General de Actividades Turísticas regula el marco dentro del cual se desenvuelven sus actividades:

“Art. 89.- Servicios de agencias operadoras.- Todos los servicios prestados por las agencias operadoras, de acuerdo a las atribuciones de su clasificación, pueden ser ofertados y vendidos directamente, tanto nacional como internacionalmente.- Su actividad se desenvolverá dentro del siguiente marco: a. Proyección, organización, operación y venta de todos los servicios turísticos dentro del territorio nacional; b. Venta, nacional e internacional, de todos los servicios turísticos a ser prestados dentro del Ecuador, ya sea directamente o a través de las agencias de viajes; c. Venta directa en el territorio ecuatoriano de pasajes aéreos nacionales, así como de cualquier otro tipo de servicios de transporte marítimo o terrestre dentro del país; d.

¹⁵⁰ Artículos 79, 80, 81 y 82 del Reglamento General de Actividades Turísticas. Publicado en el Registro Oficial No. 726 de 17 de diciembre de 2002.

Reserva, adquisición y venta de boletos o entradas a todo tipo de espectáculos, museos, monumentos y áreas naturales protegidas dentro del país; e. Alquiler de útiles y equipos destinados a la práctica del turismo deportivo dentro del país; f. Flete de aviones, barcos, autobuses, trenes especiales y otros medios de transporte, para la realización de servicios turísticos propios de su actividad, dentro del país; y, g. Prestación de cualquier otro servicio turístico que complemente los enumerados en el presente artículo.

4.2. Legislación vigente hasta diciembre de 2009

4.2.1. *La Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación*

A pesar de que la legislación internacional no se ha pronunciado expresamente sobre la naturaleza de los servicios turísticos, limitándose a incluirlos dentro de los servicios de “Consumo en el Extranjero”, la doctrina recopilada por la Organización Internacional de Turismo, los incluye dentro de los servicios exportados. Acogiendo este criterio, la LRTI vigente hasta diciembre de 2009 incluyó a los servicios de turismo receptivo como parte de los servicios que se exportan. Así lo indicaba expresamente el artículo 56, numeral 14, que los enumeraba entre aquellos servicios gravados con tarifa cero de Impuesto al Valor Agregado:

“... Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios:

14.- Los que se exporten, inclusive los de turismo receptivo;

Los contratos o paquetes de turismo receptivo, pagados dentro o fuera del país, no causarán el impuesto al valor agregado, puesto que en su valor total estará comprendido el impuesto que debe cancelar el operador a los prestadores de los correspondientes servicios;”

La evidente falta de técnica jurídica en la redacción de esta norma produjo varios inconvenientes al momento de su aplicación. La problemática puede resumirse en los siguientes puntos:

- a) ***Se distinguen los servicios de turismo receptivo y los paquetes de turismo receptivo.*** El primer inciso del numeral 14 se refiere a los servicios de turismo receptivo, a los cuales se grava con tarifa cero; posteriormente, en el segundo inciso, se hace alusión a los paquetes de turismo receptivo que, a decir de la ley, no causan IVA. Dada la distinción en el tratamiento tributario que el legislador aplica en uno y otro caso, se entendería que al referirse a los servicios de turismo receptivo, no se otorga al término el sentido establecido por el Reglamento General a la Ley de Turismo, sino que se los asemeja y limita exclusivamente a los servicios de intermediación llevados a cabo por los operadores de turismo receptivo. Se los diferencia de esta manera del conjunto de servicios agrupados en paquetes turísticos, es decir, los servicios que se ponen a la orden del turista (alojamiento, alimentación, guía, visitas), y que en estricto sentido son “servicios de turismo”. De esta manera, el legislador otorga una significación distinta a los términos que emplea; significación que no obedece a su sentido gramatical, técnico ni usual.
- b) ***Se confunden los conceptos de tarifa cero y no causación del IVA.*** Como se indicó, el primer inciso señala que los servicios de turismo receptivo están gravados con tarifa cero. Como habíamos analizado, ello implica una especie de exención prevista por la ley para la transferencia de servicios que, en principio, sí configura el hecho imponible del IVA y que por consiguiente debería estar gravada con el impuesto. La exención se prevé de acuerdo con el principio de gravamen en el país de destino, dada la calidad de servicios exportados que se les otorga a los servicios de turismo receptivo.

No obstante, el segundo inciso de la norma, al tratar sobre los contratos o paquetes de turismo receptivo, señala que éstos “*no causarán el impuesto al valor agregado*”. Ello implicaría que la transferencia de paquetes turísticos no cumple los presupuestos de hecho establecidos por la Ley para el pago del impuesto, situación que no es correcta, ya que efectivamente lo hace. De esta manera, el legislador introduce un concepto ajeno a la materia que regula el artículo 56; no nos queda claro si ello se debió a que confundió los conceptos de gravamen cero y no

causación del impuesto, o si, en contraposición con la estructura misma del IVA, buscó crear una regulación sui géneris para estos servicios.

- c) *Se disfraza el impuesto como parte del precio del paquete de turismo receptivo:* La no causación del impuesto en el caso de los paquetes de turismo receptivo buscaba justificarse indicando que el IVA pagado por el operador a sus proveedores de servicios debía incluirse en el valor total del paquete. Este mecanismo no ha sido previsto en ningún otro caso a lo largo de nuestra legislación: si se grava un bien o un servicio con tarifa cero, el impuesto por pagar por parte del comprador es cero, en cuyo caso el vendedor no tiene derecho a crédito tributario. En el caso de la exportación de bienes y servicios, el exportador del bien o servicio y sus proveedores se hacen acreedores a crédito tributario por expreso mandato legal (lo cual debería conllevar también la devolución del impuesto); si el bien o servicio no causa el impuesto, simplemente no existe obligación de pagar el mismo. El hecho de que se disfrace el IVA dentro del precio del paquete que se factura al exterior, implica que sí existe un impuesto por pagar y que éste se traslada al consumidor, lo que no cumple con el efecto previsto para el caso de la tarifa cero o de la no causación, cual es evitar el gravamen para el adquirente del producto o servicio (al menos en la teoría, pues en nuestra normativa se presentan varios casos de traslación del impuesto en el precio del bien o servicio).

En este orden de ideas, se creó un mecanismo que trasladaba el impuesto al consumidor, haciendo que lo asuma sin que lo soporte en la forma misma de un impuesto. Se podría aducir que, según la propia estructura del IVA, el consumidor final es quien tiene que asumir el impuesto y que el resultado es el mismo ya sea que se incluya el IVA en el precio o que se lo desglose como un rubro aparte del valor de los servicios adquiridos. No se puede olvidar, sin embargo, la condición de servicios exportados de los servicios de turismo receptivo y que por lo tanto no cabe que el turista no residente que los adquiere pague IVA, sea que se lo consigne en la factura como tal o dentro del precio. Lo contrario claramente vulnera el tantas veces mencionado principio de gravar en destino, lo cual puede derivar en un caso de doble imposición.

En este sentido, bajo la premisa de que el IVA de los servicios que componían el paquete ya se hallaba incluido en el precio, no cabía el reconocimiento para los operadores de turismo receptivo de crédito tributario sobre estos conceptos. La LRTI guarda silencio, sin embargo, respecto de los productos y servicios que sirven para la producción y comercialización del paquete, dejando a los operadores turísticos en la misma posición que a los demás exportadores de servicios, a los cuales no se les reconocía (y no se le reconoce hasta el día de hoy) el derecho a devolución del impuesto.

El Reglamento de Aplicación a la LRTI vigente a la fecha, no clarificó ninguna de las inconsistencias arriba señaladas, limitándose a reglamentar los paquetes turísticos al exterior, los cuales, siguiendo con el principio de territorialidad, no gravaban IVA. Se excluía expresamente de aquellos a los servicios de intermediación de los mayoristas y de los agentes de turismo, sobre los que a decir del Reglamento “sí se causaba el impuesto”. En consecuencia, tales servicios de intermediación estaban gravados con tarifa 12%.

4.2.2. La Ley de Turismo y la normativa que reglamenta el Capítulo VII a esta Ley

Algunas de las imprecisiones cometidas por la LRTI y su Reglamento fueron subsanadas por la Ley de Turismo¹⁵¹. Como se podrá apreciar posteriormente, este artículo 31 constituye el antecesor de las regulaciones que se implementarán a partir de enero de 2010 en la normativa tributaria, y es un hito en la regulación de los servicios exportados¹⁵²:

“Art. 31.- Los servicios de turismo receptivo facturados al exterior se encuentran gravados con tarifa cero por ciento del impuesto al valor agregado de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno. Estos servicios prestados al exterior otorgan crédito tributario a la compañía turística registrada en el Ministerio de Turismo, en virtud del artículo 65, numeral 1 de la referida Ley. Para el efecto deberá declarar tales ventas como servicio exportado, y entregar al Servicio de Rentas Internas la información en los términos que dicha entidad exija.

¹⁵¹ Ley de Turismo publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 733, de 27 de diciembre de 2002.

¹⁵² El Dr. Mauricio Durango Pérez, en su trabajo “El IVA en economías de exportación”, tras analizar este artículo de la Ley de Turismo llega a dos conclusiones: 1) El legislador deja claramente establecido que el crédito tributario del IVA para los exportadores se encuentra señalado en el artículo 65 [actual artículo 66] de la LRTI; y 2) Que una vez conferido el crédito tributario, los exportadores tienen derecho a su devolución.

El crédito tributario será objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas. El impuesto al valor agregado 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, que no sean incluidos en el precio de venta por parte de las empresas turísticas, será reintegrado en un tiempo no mayor a noventa días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamada. El valor que se devuelva por parte del Servicio de Rentas Internas por concepto del IVA a estos exportadores de servicios en un período, no podrá exceder del doce por ciento del valor de los servicios exportados efectuados en ese mismo período. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución será recuperado por el exportador de servicios en base a exportaciones futuras.” (Lo subrayado me pertenece).

Este artículo nos permite destacar los siguientes puntos:

1. **Tarifa cero.** Los servicios de turismo receptivo facturados al exterior están gravados con tarifa cero; con esta norma quedaba excluido el tan discutido concepto de no causación, lo cual evidencia un mejor empleo de la técnica jurídica por parte del legislador y una concordancia del IVA diseñado para estos servicios, con la estructura general del impuesto.
2. **Conceptualización.** La norma contiene la única definición proporcionada hasta el momento respecto de la naturaleza de los servicios de turismo receptivo, e indica que consisten en servicios prestados al exterior.
3. **Servicios exportados.** A efectos de acceder a los derechos previstos por la norma, la compañía turística (operadora) registrada en el Ministerio de Turismo debía declarar las ventas de los servicios de turismo receptivo, naturalmente, como venta de servicios exportados; de ahí que hay quienes han sostenido que el derecho de devolución del IVA para los exportadores de servicios encontró en esta norma el reconocimiento pleno de tal derecho.
4. **Derecho a crédito tributario y obligación de devolución.** De igual manera, acoplándose al diseño de la tarifa cero, la venta de estos servicios otorgan derecho a crédito tributario a la compañía turística y, en consecuencia, determinaba la

obligación para el Servicio de Rentas Internas de devolver el impuesto pagado. El IVA que es objeto de devolución, comprende el impuesto pagado por:

- a. Adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte del activo fijo de la empresa turística;
 - b. Adquisiciones locales o importaciones de bienes, materias primas o insumos y servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios.
5. **Restricción.** El IVA pagado es susceptible de devolución únicamente en caso de no haber sido incluido en el precio de venta de los servicios de turismo receptivo por parte de la empresa turística. Éste es el principal rezago que se mantiene en cuanto a la Ley de Régimen Tributario Interno. No obstante, vale recalcar que de ninguna manera establece la obligación de incluir determinados servicios en el precio de venta, dotando únicamente a la empresa turística de otra opción para la recuperación del IVA: el impuesto podía ser incluido en el precio de venta de los servicios de turismo receptivo o, en su lugar, se podía solicitar la devolución del mismo al SRI.
6. **Devolución máxima.** El valor a devolverse a la empresa turística no podrá exceder del doce por ciento del valor de los servicios exportados efectuados en ese mismo período. De existir un saldo que no haya sido devuelto y al que el exportador tenga derecho, era recuperado en base a exportaciones futuras.
7. **Formalidades.** Las formalidades previstas por la Ley para que opere la devolución del IVA, incluían:
- a. Que la compañía turística se halle registrada en el Ministerio de Turismo.
 - b. Que la compañía turística entregue al Servicio de Rentas Internas la información en los términos que dicha entidad exija.
 - c. La obligación del SRI de reintegrar el IVA pagado en un tiempo no mayor a noventa días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago; vencido este término sin que se haya realizado el reembolso, la entidad debía reconocer intereses.

De esta manera, la Ley de Turismo aparentemente enmendó las incorrecciones y la falta de técnica jurídica en las que incurría la Ley de Régimen Tributario Interno. Se obvia la mención de la no causación del impuesto en lo que a paquetes y contratos turísticos se

refiere, y finalmente se diseña una estructura acorde con la concepción doctrinaria y legal del IVA, particularmente en cuanto a tarifa cero.

Las disposiciones de la Ley de Turismo aseguraban el objetivo que persigue la tarifa cero, esto es, el desgravamen de servicios calificados como exportados, atendiendo al principio de gravar en destino. La norma no se limita a una simple declaración, como en su momento sucedió con la LRTI, sino que garantiza la efectividad de la misma a través del reconocimiento de un derecho y la concreción del mismo mediante el mecanismo de recuperación que implementó.

Posteriormente a la expedición de esta normativa, se publicó el Reglamento de Aplicación del Capítulo VII de la Ley de Turismo¹⁵³, que en su artículo 22 reguló la devolución del crédito tributario reconocido para los servicios de turismo receptivo, señalando:

“Art. 22.- DEVOLUCION DEL CREDITO TRIBUTARIO POR EL IVA EN TURISMO RECEPTIVO.- De acuerdo con lo previsto en el numeral 14) del Art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del Art. 31 de la Ley de Turismo, los paquetes por servicios de turismo receptivo remitidos al exterior se encuentran gravados con tarifa 0% del IVA puesto que en su valor estará incluido el IVA que el operador debe pagar por los servicios de alojamiento, alimentación y otros que se presten en el Ecuador. Por tanto, los operadores tampoco facturarán al exterior el IVA por los servicios prestados por ellos, que se considerará como servicio exportado con derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para tal operación, excluido los servicios de alojamiento, alimentación y otros por los que ya se estableció el impuesto al valor agregado.

El operador turístico podrá hacer uso del crédito tributario para descontarlo del IVA cobrado en otro tipo de servicios. Si todavía quedare un saldo podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas su devolución, de conformidad con lo previsto en el Art. 31 de la Ley de Turismo, en el Art. 69A de la Ley de Régimen Tributario Interno y en el Art. 148 de su Reglamento de Aplicación. (...)

¹⁵³ *Reglamento de Aplicación del Capítulo VII de la Ley de Turismo.* Publicado en el Registro Oficial No. 25 de 19 de febrero de 2003.

Para la devolución del IVA pagado en la compra local o importación de activos fijos, se aplicará el factor de proporcionalidad que representen el total de exportaciones frente al total de las ventas declaradas, del total de las declaraciones de los 6 meses precedentes.”

Como se hace evidente, este Reglamento pretende conjugar tanto las previsiones de la LRTI como las de la Ley de Turismo, lo cual degenera en una combinación tal, que contradujo a una y otra norma, y crea, en definitiva, una reglamentación por fuera de cualquier ley. Así, por una parte, prescinde del concepto de no causación que adopta la LRTI, pero alude a los paquetes por servicios de turismo receptivo previstos en ella, aún cuando el término no consta en la Ley de Turismo, a la cual reglamenta. Al efecto, señala que los paquetes de turismo receptivo gravan tarifa cero cuando en realidad la LRTI establece que no causan impuesto y, desnaturalizando la exención prevista por la ley, señala que la tarifa se debe a que el impuesto tiene que incluirse en el valor de los servicios que se transfieren.

Pretendiendo clarificar las escuetas palabras de la LRTI, se indica también una distinción entre los servicios que en sí mismos componen el paquete de turismo receptivo y que son aprovechados por el turista, tales como el alojamiento y la alimentación; y los servicios prestados por los operadores turísticos, entendidos como los servicios de intermediación. En el primer caso, el Reglamento obliga a que el impuesto pagado por servicios como los enumerados, sea incluido en el valor del paquete. Ello no sólo que excede la facultad reglamentaria prevista en materia tributaria, alterando el sentido de la Ley de Turismo, sino que crea una obligación que, a nuestro parecer, en la Ley es concebida como una alternativa o una posibilidad. Adicionalmente, pretende alcanzar con esta obligación a todo y cualquier servicio con la imprecisa frase “y otros [servicios de turismo receptivo] que se presten en el Ecuador”, lo que deja en una cierta incertidumbre sobre los servicios a los que se refiere.

En el caso de los servicios de intermediación, éstos son los únicos que el Reglamento reconoce como servicios exportados, contrariando las previsiones de la propia Ley de Turismo. Por consiguiente, se reserva el derecho a crédito tributario para la adquisición de bienes y servicios necesarios para la operación de intermediación y se excluye de tal beneficio a los servicios que componen el paquete turístico.

Podemos hablar entonces de un régimen impositivo en el que se prevén dos fases. Una primera en la que se estructura el paquete turístico como tal y se incluyen servicios de alojamiento y alimentación, entre otros. El impuesto que paga el operador turístico a los proveedores de tales servicios, es introducido como un rubro más que forma parte del precio total del paquete. La segunda fase consiste en los costes indirectos del paquete de turismo receptivo, esto es los bienes y servicios que permiten su producción y comercialización, los servicios de intermediación que efectivamente se benefician con el gravamen de la tarifa del 0% y en virtud de los cuales el operador turístico tiene crédito tributario y el consecuente derecho a la devolución.

Quedaría claro que el Reglamento pretendió reformar la Ley, sometiéndola a una interpretación antojadiza, y que más allá de velar por intereses de los contribuyentes, de la Administración Tributaria y de la economía nacional, obedecía a incentivos de tinte político.

4.2.3. Los mecanismos implementados por el Servicio de Rentas Internas para la devolución del IVA

La confusión generada por el Reglamento de Aplicación del Capítulo VII de la Ley de Turismo y la inexactitud sobre los bienes y servicios que estaban sujetos a uno u otro “régimen tributario”, así como la tarifa que se debía aplicar en última instancia, motivó ciertas consultas a la Administración Tributaria, como la elevada por ARASHA CÍA. LTDA. en septiembre de 2009, publicada en el Registro Oficial No. 150 de 15 de marzo de 2010.

La consulta versaba sobre 3 aspectos:

- a) ¿Qué tarifa de IVA debía aplicar Arashá Cía. Ltda., por servicios exportados que adquieren los extranjeros a través de operadoras de turismo o agencias domiciliadas en el Ecuador para alojarse en sus instalaciones?
- b) ¿Si un extranjero decide alojarse en Arashá cuando ya se encuentra en el país, a través de su operador en el exterior y este a su vez posee una sucursal en el Ecuador, los servicios de alojamiento que le presten están gravados con 12% de IVA aún cuando la factura salga a nombre de la operadora en el exterior o local?

- c) ¿Qué tarifa de IVA debe aplicarse a turistas extranjeros que llegan a sus instalaciones sólo para servicio de alimentación?

Ante estas inquietudes, el Servicio de Rentas Internas manifestó:

“Los servicios que preste el Resort ARASHA CIA. LTDA., a favor de los extranjeros no residentes prestatarios de dichos servicios y siempre y cuando dichos servicios constituyan paquete de turismo receptivo, estos no causan el Impuesto sobre el Valor Agregado -IVA-. Por su parte, los servicios que preste la consultante y que por sí solos no sean paquetes de turismo receptivo, se encuentran gravados con tarifa 12% de IVA. Estos criterios se aplican sin consideración al domicilio de las operadoras de turismo a través de los cuales los extranjeros adquieran los servicios precitados.”

Una vez más, surge por parte de la Administración Tributaria el errado concepto de “no causación del impuesto”, sin que con ello se determine si en el caso de los servicios prestados por ARASHÁ CÍA. LTDA., consistentes en alojamiento y alimentación, signifique la inclusión del impuesto como parte del valor de los servicios, o la aplicación de la tarifa cero, con derecho a crédito tributario. No obstante, se deja claro que las previsiones detalladas se aplican exclusivamente a los servicios que formen parte de un paquete turístico; caso contrario, los servicios individualmente considerados estaban gravados con tarifa doce por ciento, aún cuando se presten a turistas extranjeros.

Ante estas circunstancias, tanto de orden fáctico como legislativo, el SRI optó por otorgar crédito tributario y consecuentemente devolver el IVA pagado por los operadores de turismo receptivo respecto de los bienes y servicios señalados en el artículo 22 del Reglamento de Aplicación al Capítulo VII de la Ley de Turismo, excluyendo principalmente a los servicios de alojamiento y alimentación (también bebidas), cuya recuperación por parte del operador dependía de que el impuesto fuera contabilizado como costo de producción y por consiguiente incluido en el precio de venta del paquete turístico.

Para solicitar la devolución del IVA, el valor de venta de paquetes de turismo a personas no residentes debía ser reportado en el Formulario 104 de la Declaración del Impuesto al Valor Agregado, en calidad de “Exportaciones de servicios”. Dicha devolución procedía en el plazo máximo de 90 días a partir de la presentación de la solicitud, siempre que no se

hubiera compensado el IVA cobrado en otro tipo de bienes o servicios, o reembolsado de cualquier otra forma, como ocurría al incluir en el precio de venta del paquete, el IVA pagado a los proveedores.

4.3. La situación actual en el Ecuador

4.3.1. *Normativa que rige a partir de la expedición de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley de Equidad Tributaria.*

La expedición de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009, operó un cambio decisivo en el tratamiento tributario que hasta el momento se había dado a los servicios de turismo receptivo. La consecuente reforma, tanto de la LRTI como de su Reglamento de Aplicación, trajo consigo la incorporación en la normativa tributaria de los derechos que tiempo atrás se había previsto para los Operadores de Turismo que facturen paquetes de turismo receptivo, pero que hasta entonces no habían sido debidamente instrumentados.

El punto de partida de la reforma consistió en la diferenciación entre los servicios que se exportan y los servicios de turismo receptivo. Así, el numeral 14 del artículo 56 de la LRTI fue modificado de tal manera que actualmente señala:

“(...) 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;” (Lo subrayado me pertenece).

Por su parte, el numeral 15 introducido en el mismo artículo otorga un tratamiento individualizado a los servicios de turismo receptivo, los cuales sin lugar a dudas quedan gravados con tarifa cero:

“15.- Los paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador.”

Los requisitos incorporados en el numeral 14 que califican a un servicio como exportado ya constaban previstos en el Reglamento; la Ley básicamente añade en el literal c) la palabra “íntegramente” al referirse al lugar donde debe llevarse a cabo el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del beneficiario.

Los paquetes de turismo receptivo no cumplen precisamente tal condición pues están formados por un conjunto de servicios que no sólo son prestados en el país, sino que por su naturaleza, pueden ser única y exclusivamente usados, aprovechados y explotados en el Ecuador y no en el extranjero. Imaginemos la contratación de alojamiento en uno de los hoteles de Salinas como parte de los servicios que integran el paquete turístico. Tanto la infraestructura del hotel como sus instalaciones (piscina, canchas de tenis, salón de eventos, entre otros), y los servicios aparejados (servicio a la habitación, spa y masajes) se encuentran en la ciudad de Salinas y es evidente la imposibilidad de que el turista los aproveche en un lugar distinto a éste, más aún tomando en cuenta que su objetivo al contratar un paquete de turismo receptivo es que los servicios le sean prestados en el país de destino y no en el extranjero.

En consecuencia, de acuerdo con la legislación nacional, el turismo receptivo no cumple con los requisitos establecidos para ser considerado como un servicio exportado. Por esta razón creemos que el legislador ha dado un tratamiento individualizado a los paquetes de turismo receptivo tanto al momento de gravarlos con tarifa 0% de IVA como al otorgar el derecho a crédito tributario y la consiguiente devolución del impuesto a los operadores de este servicio. En este orden de ideas, el artículo 66 de la LORTI, literal 1) establece:

“Art. 66.- Crédito tributario.- El uso del crédito tributario se sujetará a las siguientes normas:

1.- Los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado IVA, que se dediquen a: la producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con tarifa doce por ciento (12%), a la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%), a la comercialización de paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador, a la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores, o a la exportación de bienes y servicios, tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA, pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios;” (Lo subrayado me pertenece).

A pesar de que queda claro el derecho a crédito tributario para estos contribuyentes (desde hace muchos años se ha otorgado este derecho a los exportadores de servicios), la Ley Reformativa que introdujo los cambios, una vez más obvia instrumentar la devolución del impuesto, es decir, reconoció el derecho al crédito tributario, pero no señaló cómo se debía ejercer este derecho; así, la devolución debió ser regulada por el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno¹⁵⁴. Esto se debió a que, tras amplias discusiones llevadas a cabo por los miembros del Servicio de Rentas Internas, se accedió a concretar la devolución del IVA en razón de considerar el crédito tributario a que tenían derecho los operadores turísticos como un “Saldo de Libre Disponibilidad”, esto es, que se confiere al contribuyente para evitar que la carga le sea repercutida al consumidor final, en el presente caso, en razón de políticas de orden económico. Al efecto, el artículo 154 del referido cuerpo legal señala:

“Art. 154.- Crédito Tributario en la comercialización de paquetes de turismo receptivo.- Los operadores de turismo receptivo que facturen paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador, tendrán derecho a crédito tributario por el IVA pagado y retenido en la adquisición local o el IVA

¹⁵⁴ Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno. Publicado en el Registro Oficial No. 209 de 08 de junio de 2010.

pagado en la importación de: bienes, activos fijos, materias primas, insumos o servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado.

El uso del crédito tributario se sujetará a las normas que para el efecto se han previsto en este Reglamento.

Cuando por cualquier circunstancia el crédito tributario resultante no se haya compensado con el IVA causado dentro del mes siguiente, el operador de turismo receptivo podrá solicitar al Director Regional o Provincial del Servicio de Rentas Internas, la devolución del crédito tributario originado por las adquisiciones locales o importaciones de: bienes, activos fijos, materias primas, insumos o servicios necesarios para la conformación y comercialización del paquete de turismo receptivo.

En el caso de adquisición local o importación de activos fijos, el IVA será devuelto aplicando un factor de proporcionalidad que represente el total de ventas de paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, frente al total de las ventas declaradas, del total de las declaraciones de los 6 meses precedentes a la adquisición del activo fijo.

Los contribuyentes que inicien sus actividades, podrán solicitar la devolución del IVA de activos fijos luego de que hayan transcurrido 6 meses desde su primera venta de paquetes de turismo receptivo. En estos casos el factor de proporcionalidad aplicable al mes solicitado, será calculado de acuerdo al total de ventas de paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país frente al total de ventas declaradas de los 6 meses precedentes a la fecha de solicitud.

En el caso de operadores de turismo receptivo que no registren ventas de paquetes de turismo receptivo en los 6 meses precedentes a la fecha de solicitud, se deberán considerar los 6 meses posteriores a la adquisición del activo fijo.

El valor que se devuelva por parte del Servicio de Rentas Internas por concepto del IVA no podrá exceder del doce por ciento (12%) del valor de los paquetes de turismo receptivo facturados en ese mismo período. El saldo al que tenga derecho el Operador de Turismo Receptivo y que no haya sido objeto de devolución será recuperado en base a las ventas futuras de dichos paquetes.

La devolución de los saldos del IVA a favor del contribuyente se realizará conforme al procedimiento que para el efecto el Servicio de Rentas Internas establezca mediante resolución.” (Lo subrayado me pertenece).

Esta regulación finalmente homologa el mecanismo de recuperación del IVA por parte de los operadores de turismo receptivo a aquellos establecidos para los contribuyentes analizados en el Capítulo I de este trabajo y nos permite realizar las siguientes precisiones:

1. El crédito tributario se encuentra previsto exclusivamente para aquellos contribuyentes que tengan la calidad de operadores de turismo receptivo, esto es, aquellas agencias de viajes que se hayan registrado en el Ministerio de Turismo y que, conforme el propio Reglamento General de Actividades Turísticas, tengan la calidad de agencias de viaje operadoras.

En este orden de ideas, quedan excluidas del derecho a crédito tributario las agencias de viajes mayoristas, en tanto su actividad principal consiste en la comercialización de paquetes de turismo al exterior. En cuanto a las agencias de viajes internacionales, tendrían crédito tributario en tanto comercialicen el producto de las agencias operadoras, es decir, los paquetes de turismo receptivo que aquéllas hayan conformado¹⁵⁵.

2. Este crédito tributario aplicará exclusivamente cuando el paquete de turismo receptivo sea facturado a personas naturales o sociedades que no residan en el Ecuador. Por consiguiente, cuando el paquete turístico sea adquirido por personas naturales o sociedades residentes en el país, estarán gravadas con tarifa 12% de IVA, dado que se trataría de turismo doméstico y no de turismo receptivo, como prevé la norma.
3. Se reconoce el crédito tributario por el IVA que hubiere sido pagado y retenido por los operadores de turismo receptivo a sus proveedores, ya sea por adquisiciones locales o importaciones de:

¹⁵⁵ En este caso, la agencia de viajes operadora, vendería el paquete de turismo receptivo a la agencia de viajes internacional, gravando con tarifa 12% esta transferencia, dado que la misma se realiza a una sociedad residente en el país. De esta manera, la agencia operadora “recupera” el impuesto pagado a sus proveedores al adquirir crédito tributario por servicios gravados con tarifa 12% y no por tratarse de la venta de paquetes de turismo receptivo facturado a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador. Por su parte, la agencia de viajes internacional que adquiere el paquete, en caso de venderlo a un turista extranjero (persona natural o sociedad no residente en el país), lo facturará con tarifa 0% y tendrá derecho a crédito tributario conforme lo establecido en el Art. 56, numeral 15 de la LORTI.

- a. Activos fijos, en virtud de los cuales el impuesto a devolverse se calculará aplicando el factor de proporcionalidad descrito en este artículo, el cual sigue los parámetros del factor de proporcionalidad general analizado.
 - b. Bienes y servicios que conforman el paquete de turismo receptivo y que entre otros, incluyen los siguientes: alojamiento, alimentación (desayuno, cocteles), transporte (aéreo, terrestre, renta de vehículos), guía turístico, renta de equipo deportivo, entre otros enumerados en el artículo 89 del Reglamento General de Actividades Turísticas
 - c. Bienes, materias primas, insumos y servicios necesarios para la comercialización del paquete turístico. Entre estos podemos mencionar los insumos de oficina, publicidad y demás bienes y servicios que faciliten la actividad de intermediación llevada a cabo por el operador turístico.
4. El crédito tributario, que corresponde al IVA pagado en Compras del operador, en primer momento debe ser compensado con el IVA percibido en Ventas. En caso de que el contribuyente no tenga IVA en Ventas con el cual compensar su IVA en Compras, o que tras realizar la compensación exista un saldo que hubiere podido compensarse, el operador de turismo receptivo podrá solicitar la devolución del crédito tributario al Servicio de Rentas Internas.
5. El valor a devolverse por el SRI no podrá exceder del 12% del valor de los paquetes de turismo receptivo facturados en el mismo período. El saldo a que tenga derecho el operador turístico y que no ha sido devuelto se recuperará en base a las ventas futuras de dichos paquetes.

Conviene destacar que a partir de la reforma tributaria, se cumple con el esquema de crédito tributario/devolución del IVA planteado en un inicio y consecuentemente se materializan y hacen efectivos estos derechos para los operadores de turismo receptivo, cumpliéndose además con la exigencia de gravamen en destino y por consiguiente con el principio de no exportación de impuestos indirectos.

Al efecto, no debemos olvidar que tanto el derecho a crédito tributario como el derecho a devolución están concebidos para evitar el cobro de un impuesto en cascada, y así por un lado, permitir que los contribuyentes (en este caso los operadores de turismo receptivo)

recuperen el impuesto pagado, y por otro lado, evitar un gravamen excesivo para los consumidores finales, sobre todo cuando se trata de grupos que por políticas sociales, económicas o por acuerdos internacionales, deben estar no afectos con el impuesto.

4.3.2 Mecanismos implementados por el Servicio de Rentas Internas para la devolución del IVA a los operadores de turismo receptivo en la actualidad

Conviene resaltar que hasta el momento se encuentran vigentes los textos originales del artículo 31 de la Ley de Turismo y el Reglamento de Aplicación del Capítulo VII de la misma Ley. En tal virtud, el SRI mantiene un sistema doble de devolución: uno que se encuentra sujeto a la Ley de Turismo y que sustenta las solicitudes de devolución de los operadores de turismo receptivo de períodos hasta diciembre de 2009, conforme lo resumimos en el apartado 4.2.2.; y otro basado en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación, que rige las devoluciones a partir de enero de 2010.

En cuanto a este último sistema, el Servicio de Rentas Internas ha señalado que el valor por venta de paquetes de turismo receptivo a personas no residentes tiene que reportarse en el Formulario 104 de la Declaración del Impuesto al Valor Agregado como “*Ventas locales (excluye activos fijos) gravadas tarifa 0% que dan derecho a crédito tributario*”. De esta manera se deja claro que la venta de estos servicios ha pasado a ser considerada como ventas locales y ya no tiene la calidad de servicios exportados, con el consiguiente tratamiento arriba analizado.

El uso del crédito tributario y su devolución, tanto en uno como en otro caso, siguen un mismo procedimiento que en lo fundamental establece:

- a.** Compensación dentro del siguiente mes del IVA pagado en Compras con el IVA pagado en Ventas, siempre que el impuesto no se hubiera reembolsado de otra manera ni hubiera sido declarado como costo o gasto.
- b.** Presentación de la declaración mensual de IVA del período solicitado y del mes siguiente a éste.
- c.** Solicitud de devolución del IVA, acompañando las declaraciones señaladas anteriormente y los requisitos que constan del Anexo II. Entre estos requisitos destaca la copia del Registro de Turismo certificada por el Ministerio de Turismo, el

detalle del contenido de cada paquete de turismo receptivo ofrecido, copias certificadas de los comprobantes de venta emitidos al exterior por concepto de servicios de turismo receptivo y copias de los comprobantes de venta de las adquisiciones locales o documentos de importación que sustenten la devolución solicitada. Para las solicitudes de periodos menores a enero de 2010, se deberá incluir adicionalmente los registros contables de las compras 12% y de las Ventas de los paquetes de turismo receptivo.

- d. El SRI efectuará la devolución mediante nota de crédito o transferencia bancaria en el plazo máximo de 90 días contados desde la presentación de la solicitud de devolución. En caso de excederse de este plazo, se pagan intereses.
- e. En caso de que el valor solicitado exceda del 12% del valor de los paquetes de turismo receptivo facturados a personas no residentes en el país durante el período solicitado, el saldo pendiente al que tenga derecho el contribuyente se recuperará en base a la venta futura de tales paquetes.

Las anteriores consideraciones, así como los aspectos más relevantes acerca de las regulaciones tributarias sobre el crédito tributario y su devolución a los operadores de turismo receptivo, son resumidas en el siguiente cuadro:

	PERIODOS HASTA DICIEMBRE 2009	PERIODOS A PARTIR DE ENERO 2010
<i>Normativa que lo sustenta</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Artículo 56, num. 14 y artículo 66 LORTI - Artículo 31 Ley de Turismo y artículo 22 Reglamento de Aplicación de Capítulo VII a la Ley de Turismo 	<ul style="list-style-type: none"> - Artículo 56, num. 15 y artículo 66 LORTI - Artículo 154, Reglamento de Aplicación LORTI
<i>Condiciones específicas</i>	Paquete de turismo receptivo debe ser facturado dentro o fuera del país a personas naturales o sociedades no residentes en el país.	

	PERIODOS HASTA DICIEMBRE 2009	PERIODOS A PARTIR DE ENERO 2010
<i>Impuesto objeto de crédito tributario y devolución</i>	Servicios turísticos, entendidos como servicios de intermediación del operador turístico (servicios necesarios para la producción y comercialización de los paquetes de turismo receptivo).	Paquetes de turismo receptivo
	En adquisiciones locales o importaciones gravadas con tarifa 12% de IVA de: bienes, activos fijos, materias primas, insumos o servicios necesarios para producción y comercialización de paquetes de turismo receptivo, siempre que se declaren y no se hayan contabilizado como costo o gasto.	
	<i>Excepción:</i> Servicios que forman parte del paquete turístico, que incluye alojamiento, alimentación y bebidas y otros, cuyo impuesto debe incluirse en el precio del paquete.	<i>Excepción:</i> Impuesto no retenido en su totalidad al proveedor; caso contrario, devolución sólo sobre porcentaje retenido.
<i>Impuesto devuelto por activos fijos</i>	Se aplica factor de proporcionalidad de exportaciones de servicios.	Se aplica factor de proporcionalidad de venta de paquetes de turismo receptivo a personas no residentes.
<i>Calidad de paquetes de turismo receptivo según SRI</i>	“Exportaciones de Servicios”	“Ventas locales (excluye activos fijos) gravadas tarifa 0% que dan derecho a crédito tributario”
<i>Mecanismo de uso de crédito tributario/ devolución</i>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Compensación dentro del mes siguiente de crédito tributario no reembolsado de ninguna manera. 2. Presentación de declaración mensual de IVA de período solicitado y de mes siguiente. 3. Presentación de solicitud de devolución. 4. Devolución del impuesto en plazo máximo de 90 días; caso contrario, devolución pagada con intereses. 5. Saldo pendiente que supere 12% del valor de paquetes de turismo receptivo facturados al exterior en el mismo periodo, se recupera en ventas futuras de paquetes. 	
<i>Requisitos adjuntos a solicitud de devolución</i>	Ventas de paquetes declaradas e informadas en Anexo Transaccional, documentadas y sustentadas en comprobantes de venta, tanto los emitidos al exterior por ventas de paquetes como los correspondientes a ventas locales e importaciones que sustenten devolución solicitada.	

Cuadro 3. Devolución de IVA a Operadores de Turismo Receptivo: Evolución Normativa entre diciembre 2009 y enero 2010

5. POSICIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS RESPECTO DE LA DEVOLUCIÓN DEL IVA A LOS OPERADORES DE TURISMO RECEPTIVO: ANÁLISIS DE CASO REAL

5.1. Antecedentes

1. ETICA EMPRESA TURISTICA INTERNACIONAL C.A., en adelante ETICA, es una compañía dedicada a actividades turísticas, que bajo el nombre comercial de METROPOLITAN TOURING promueve el turismo dentro del territorio ecuatoriano, organiza cruceros con destino al Archipiélago de Galápagos y vende paquetes turísticos al exterior.

En la actualidad, este operador turístico ha formado una corporación de turismo especializada cuya operación se realiza a través de establecimientos distribuidos en el territorio nacional y en Colombia, Argentina, Perú y Chile. A efectos de la prestación de servicios en el archipiélago, cuenta con embarcaciones para cruceros y yates, y es además propietaria del Finch Bay Eco Hotel en la Isla Santa Cruz.

2. Según lo descrito, el giro del negocio de Metropolitan Touring abarca la conformación y comercialización de paquetes turísticos de las siguientes clases:

Clase de paquete turístico	Destino	Cliente
Local	Territorio continental del Ecuador y región insular	Turistas nacionales
Receptivo	Territorio continental del Ecuador y región insular	Turistas no residentes que adquieren el paquete por sí mismos o a través de una persona jurídica
Emisivo	Países distintos del Ecuador	Turistas nacionales y extranjeros

Todos estos paquetes turísticos están formados por servicios de hospedaje, transporte, alimentación, guía, visitas turísticas y otros, adquiridos a proveedores de servicios según el destino.

3. En el caso de los paquetes de turismo receptivo, la agencia de viajes comercializa paquetes que son:
 - a. Conformados directamente por Metropolitan Touring.

- b. Comprados a agencias de turismo proveedoras. En este caso, eran dichas agencias de viajes las que conformaban los paquetes turísticos y Metropolitan Touring actuaba únicamente como revendedora.
4. ETICA presentó ante el SRI, solicitudes mensuales para la devolución del IVA por los meses que van de julio de 2004 a febrero de 2009, en su condición de compañía generadora de turismo receptivo. Tales solicitudes fueron aceptadas parcialmente por el SRI mediante resoluciones que negaban la devolución del impuesto por servicios que incluían hospedaje, alimentación, guía y visitas turísticas, conforme consta de la Resolución No. 109012009RDEV009312 de 03 de julio de 2009, que se incluye como Anexo III a este trabajo.
 5. Según consta del Anexo IV, mediante providencia de 23 de noviembre de 2009, el Servicio de Rentas Internas dispuso el inicio de oficio de un Recurso de Revisión de las resoluciones que resolvían respecto de la devolución del impuesto por los meses señalados anteriormente, así como la consiguiente instrucción del sumario. La providencia, en su parte pertinente, señala:

“(...) se dispone el inicio de oficio de un Recurso de Revisión a las resoluciones detalladas a continuación, dictadas por la Dirección Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, por concepto de las solicitudes presentadas por la compañía ETICA EMPRESA TURÍSTICA INTERNACIONAL C.A., para la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado por una compañía generadora de turismo receptivo, debido a que pudo haberse devuelto valores por servicios o bienes que forman parte del paquete turístico (...)”¹⁵⁶.

5.2. Fundamentos de Derecho

Las resoluciones del SRI que atienden las devoluciones del IVA solicitadas por ETICA toman en consideración las disposiciones previamente analizadas en este trabajo y que incluyen:

1. El artículo 56, numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno;
2. El artículo 31 de la Ley de Turismo; y,
3. El artículo 22 del Reglamento de Aplicación del Capítulo VII de la Ley de Turismo.

¹⁵⁶ Providencia No. 917012009PREV000652, Trámite No. 917012009005417, emitida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas, de 23 de noviembre de 2009.

5.3. Posición del Servicio de Rentas Internas

De acuerdo con los artículos arriba enunciados y las consideraciones realizadas en el Capítulo IV de este trabajo, el SRI adoptó un criterio bastante discutible respecto de los rubros que debían ser tomados en cuenta para la devolución del IVA y aquellos que quedaban excluidos de este derecho, en lo que se refiere a los servicios de turismo receptivo. En este sentido, podríamos resumir dicho criterio en los siguientes puntos:

1. Los servicios de turismo receptivo, entendidos éstos exclusivamente como los servicios de intermediación realizados por los operadores de turismo receptivo, eran considerados como servicios exportados, por lo cual estaban gravados con tarifa cero del Impuesto al Valor Agregado, con el consiguiente reconocimiento del crédito tributario y el derecho a la devolución del impuesto.
2. De acuerdo con las previsiones de la Ley de Turismo, cabía la devolución del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que formen parte del activo fijo de la compañía turística, o de los bienes, materias primas o insumos y los servicios necesarios para la producción y comercialización de los servicios de turismo receptivo, que no se incluyera en el precio de venta por parte de las empresas turísticas.
3. No obstante lo anterior, los paquetes de turismo receptivo facturados al exterior “no gravaban” IVA, lo que en términos prácticos implicaba que el operador turístico que conformaba el paquete turístico en base a un conjunto de servicios que incluían alojamiento, alimentación, entre otros (lo cual el SRI hacía extensivo a servicios como guía y visitas turísticas, principalmente), no podía cobrar el impuesto (como tal) al turista extranjero que lo adquiría. La recuperación del impuesto por parte de los operadores turísticos sobre tales servicios estaba sujeta a que incluyeran el IVA como parte del precio del paquete turístico que debía ser pagado por el turista extranjero, lo cual atentaría con la significación económica referida en el artículo 13 del Código Tributario, en la aplicación de las normas tributarias y normativa de la Ley de Turismo y su Reglamento.

Este razonamiento evidentemente degeneraba la intención del artículo 31 de la Ley de Turismo que, utilizando una técnica legislativa que perfeccionó la redacción del artículo 56 de la LRTI, buscó dar forma al crédito tributario al cual eran acreedores los operadores de

turismo receptivo y a los derechos aparejados. En este sentido, el SRI adopta una posición que toma en cuenta única y exclusivamente los parámetros señalados en el Reglamento al Capítulo VII de la Ley de Turismo, norma de inferior jerarquía y que contrariaba el espíritu de la Ley.

Precisamente tratando de hallar fundamento en la LRTI, esta previsión reglamentaria, no sólo desconocía la estructura básica del IVA, quitándole la neutralidad que lo caracteriza (o debería caracterizar), al incluir el impuesto pagado por los componentes del paquete turístico en el precio, sino que desconocía la naturaleza misma de los servicios turísticos y de la actividad de las operadoras turísticas. El giro del negocio de empresas turísticas como ETICA se basa principalmente en reunir un conjunto de servicios en un paquete turístico para que lo adquieran turistas nacionales y extranjeros; tales servicios son los “*servicios necesarios para la producción (...) de dichos bienes y servicios* [de turismo receptivo]” a los que se refiere la Ley de Turismo.

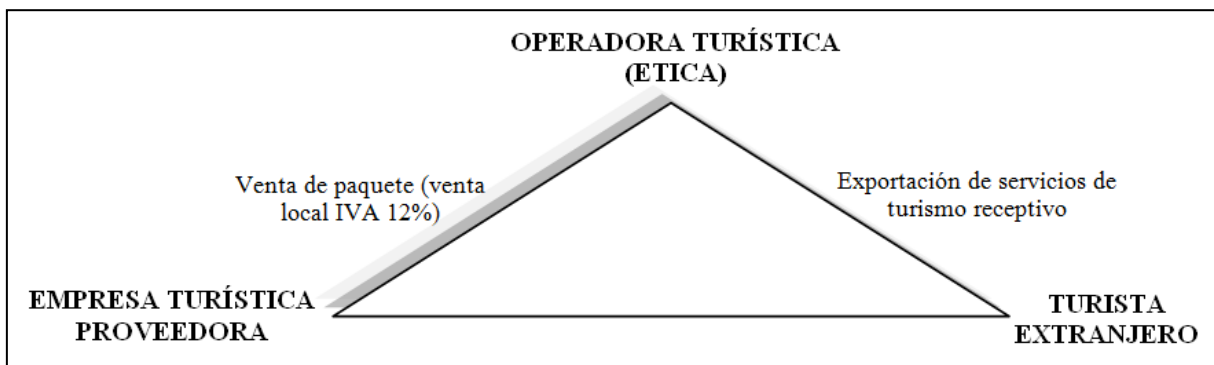
Si bien estas empresas pueden adquirir bienes y servicios para la comercialización de los paquetes turísticos, sobre los cuales se reconoce el derecho a crédito tributario y la consiguiente devolución, aquellos representan un margen mínimo dentro del volumen de sus operaciones y por tanto el impuesto recuperado en tal concepto es, asimismo, mínimo.

En estas circunstancias, en virtud de la vigencia de la normativa cuestionable, las grandes operadoras turísticas pudieron verse obligadas a privilegiar la adquisición de paquetes turísticos ya conformados por empresas turísticas proveedoras. De esta manera, el operador turístico adquiriría localmente un paquete (del que consten varios servicios turísticos) gravado con tarifa 12% de IVA. Posteriormente, el operador exportaría dicho paquete, enmarcándolo como un servicio necesario para la producción de servicios de turismo receptivo, por el cual accedía al crédito tributario previsto en la norma, con la consiguiente devolución. La lógica residía en que si el operador no era quien propiamente conformaba el paquete, sino que lo adquiría en forma global, no estaba obligado a incluir en el precio el impuesto pagado por los servicios individualizados (ya que no podía determinar el valor de cada uno) y por tanto accedería al beneficio previsto.

En resumidas cuentas, a efectos de eliminar las distorsiones provocadas por la cuestionada interpretación del SRI, los operadores se podrían ver obligados a realizar una triangulación que les permitiera recuperar el impuesto pagado para no trasladarlo al turista extranjero, con la pérdida de competitividad que ello acarrearía. Sin embargo, no se puede desconocer

que a pesar de solucionar el problema, dicha triangulación implicaría el costo propio de la intervención de un intermediario en la relación operador – turista extranjero, lo cual podría reducir las ganancias percibidas por los operadores de turismo receptivo, o el incremento del precio para generar la ganancia esperada, lo cual de todas formas distorsionaría el precio final, todo ello originado por la aplicación de la normativa tributaria.

Este esquema podría establecerse de la siguiente manera:



Esquema 5.1. Operación de venta de paquetes turísticos con la intervención de intermediarios

La posición del Servicio de Rentas Internas podría resumirse en dos premisas fundamentales:

1. No cabe la devolución del IVA sobre los servicios que componen el paquete turístico que se exporta cuando la operadora turística que lo conforma es quien directamente lo factura al exterior.
2. Cabe la devolución del impuesto pagado por la operadora turística por un paquete turístico adquirido a una empresa turística proveedora, el cual se exporta al exterior.

Resumimos este tratamiento tributario aplicado al caso de ETICA en el siguiente cuadro:

Paquetes Turísticos	Actividad comercial	Tratamiento Tributario
Conformados por ETICA	<ul style="list-style-type: none"> - ETICA compra servicios a proveedores. - ETICA agrupa servicios adquiridos en un paquete turístico. - ETICA vende el paquete turístico al turista no residente. 	<ul style="list-style-type: none"> - Adquisición de servicios de turismo receptivo por ETICA con IVA 12% (excepto transporte 0%). - Venta de paquete a extranjero, con IVA 0%. - IVA pagado en compras de servicios de turismo receptivo no puede recuperarse: no cabe devolución y debe incluirse en precio de venta del paquete turístico. - IVA pagado por servicios de intermediación y relacionados otorga derecho a crédito tributario y puede ser

		devuelto.
Comprados a agencias de viajes proveedoras	<ul style="list-style-type: none"> - Agencia de viajes compra servicios a proveedores y forma paquete turístico. - Agencia vende el paquete turístico a ETICA como una venta local. 	<ul style="list-style-type: none"> - Agencia de viajes vende paquete turístico a ETICA con tarifa 12% (incluye impuesto de los servicios que forman el paquete y de servicios de intermediación). - ETICA revende paquete turístico a extranjero con tarifa 0% y tiene crédito tributario con derecho a devolución por IVA pagado en compra del paquete que se exporta.

5.4. Problemática y efectos

5.4.1. Respeto de los operadores de turismo receptivo

Las confusas disposiciones vigentes hasta diciembre de 2009 conllevaron una aplicación irregular de las mismas por parte de las operadoras turísticas, lo que las ha hecho enfrentarse a problemáticas en el ámbito de la competitividad y la rentabilidad, tanto a corto como a largo plazo.

En repetidas ocasiones en este trabajo, se ha hablado de la importancia de la competitividad en el giro del negocio. A decir de Bordas, la competitividad es la

“capacidad de una industria de alcanzar sus objetivos, de forma superior al promedio del sector de referencia y de forma sostenible, o sea: capacidad de obtener rentabilidad de las inversiones superior al promedio, de manera razonable y capacidad de hacerlo con bajos costos sociales y ambientales”¹⁵⁷.

Michael Porter desarrolló la teoría de la competitividad estructural, que busca explicar la competitividad empresarial a partir de una serie de factores relacionados con el entorno general y con la política macroeconómica del gobierno. Este modelo establece, entre otras cosas, que la actuación del gobierno es determinante, al reconocer su influencia tanto directa, dado su aporte a la construcción de condiciones generales de producción; como indirecta, mediante la formulación de la política económica y la definición de acciones que fomenten la estabilidad política. De esta manera, es claro el impacto del gobierno en la

¹⁵⁷ González Rodrigo C. y Martín Mendieta. *Reflexiones sobre la conceptualización de la competitividad de destinos turísticos*. Cuadernos de Turismo, Número 23, Centro para la Planificación y el Desarrollo Sustentable del Turismo (CEPLADES), 2009. Páginas 111-128.

generación de ventajas competitivas para los distintos sectores de la economía de un país¹⁵⁸.

En el caso concreto del sector turístico, la competitividad viene dada por dos tipos de factores: los **factores de atracción**, que constituyen los elementos primarios del atractivo del destino y que incluyen fisiografía, cultura e historia, superestructura, actividades, acontecimientos especiales y lazos con el mercado; y los **factores de soporte y recursos** que proporcionan las bases que hacen a un sector turístico fuerte y que abarcan la infraestructura, la accesibilidad, proveedores, agencias de viajes, transporte, hospedaje, restaurantes y demás servicios suministrados por las empresas. En este contexto, a efectos de que el sector alcance una real competitividad, el gobierno debe implementar una política pública que refuerce el atractivo de los recursos naturales y los factores de atracción, y que mejore y favorezca la calidad y efectividad de los factores de soporte y el acceso de los turistas a los mismos.

Las agencias de viajes, en su calidad de factor de soporte, buscan contribuir a la competitividad del sector turístico y a su propia competitividad como empresa. En tal sentido, los precios de los servicios que ofertan son una variable determinante: por una parte, les permiten mantener una competencia con los demás operadores en el país y por otra parte hacen atractivo al Ecuador como destino para el turista extranjero. Estos precios, evidentemente, se ven afectados por la aplicación de la normativa tributaria, realizadas por el SRI, la cual muchas veces, en lugar de reforzar el desarrollo del sector turístico, lo limita.

En su afán por ser competitiva a nivel nacional e internacional, y amparada en los derechos reconocidos a los operadores de turismo receptivo por el artículo 31 de la Ley de Turismo, acorde con la propia estructura del IVA, ETICA no habría incorporado en el precio de sus paquetes turísticos el valor del impuesto pagado por los servicios que conformaban los mismos. Bajo las premisas de la normativa turística, ETICA habría registrado al IVA pagado como un valor por el que se hacía acreedora a crédito tributario que posteriormente podría ser recuperado a través de la devolución solicitada al SRI, registrándolo en su contabilidad como una cuenta por cobrar dentro de sus activos.

¹⁵⁸ González Rodrigo C. y Martín Mendieta. *Reflexiones sobre la conceptualización de la competitividad de destinos turísticos*. Cuadernos de Turismo, Número 23, Centro para la Planificación y el Desarrollo Sustentable del Turismo (CEPLADES), 2009. Páginas 111-128.

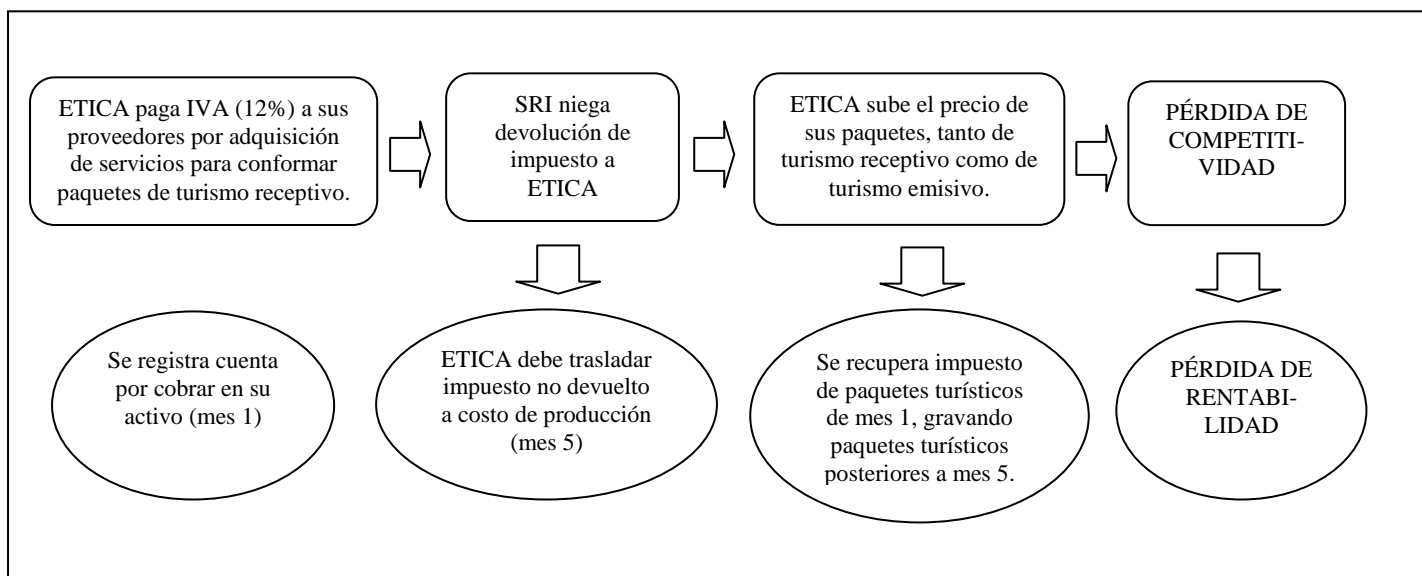
Posteriormente, ETICA solicitó al Servicio de Rentas Internas la devolución del impuesto pagado en la conformación y comercialización de los paquetes turísticos facturados al exterior, misma que, conforme se indicó, fue negada parcialmente respecto del IVA pagado en todos los servicios de hospedaje, alimentación, guía y visitas turísticas. Ante esta negativa, basada en una desnaturalización de la propia estructura del IVA y la ilegal aplicación del Reglamento de Aplicación al Capítulo VII de la Ley de Turismo, la cuenta por cobrar de la compañía se torna en incobrable. El proceder de la Administración Tributaria ni siquiera permite a la compañía calificar al impuesto no devuelto como crédito incobrable, con la consecuente deducción del Impuesto a la Renta, al tenor de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 28, numeral 3 del Reglamento de Aplicación a la LORTI¹⁵⁹.

La consecuencia lógica es que el impuesto no devuelto deberá ser trasladado al costo de producción de los paquetes turísticos posteriormente comercializados por ETICA; en otras palabras, la compañía se verá obligada a incluir en el precio de los nuevos paquetes turísticos facturados a partir de la negativa de devolución, el impuesto pagado por los paquetes turísticos comercializados en ejercicios anteriores. El efecto directo puede conllevar el incremento en el precio de los nuevos paquetes turísticos disfrazando un impuesto que en ningún momento debió ser trasladado al turista extranjero y que además repercutirá en la competitividad de la empresa en el sector turístico. Debe tomarse en cuenta, adicionalmente, que al manejar ETICA un gran porcentaje de las operaciones del sector turístico ecuatoriano, la variación en el precio de sus productos conllevará también una afectación para el sector turístico nacional en su conjunto.

Se pone en evidencia la incidencia de las decisiones gubernamentales en el desarrollo del sector turístico que, al depender directamente de sus factores de soporte como las agencias de viajes, se ve afectado por un impuesto anti-técnico disfrazado en el precio de los paquetes de turismo receptivo, lo cual trae aparejada una disminución en la competitividad del país.

Estos efectos se resumen en el siguiente esquema:

¹⁵⁹ El inciso en cuestión señala: “*No se entenderán créditos incobrables sujetos a las indicadas limitaciones y condiciones previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno, los ajustes efectuados a cuentas por cobrar, como consecuencia de transacciones, actos administrativos firmes o ejecutoriados y sentencias ejecutoriadas que disminuyan el valor inicialmente registrado como cuenta por cobrar. Este tipo de ajustes se aplicará a los resultados del ejercicio en que tenga lugar la transacción o en que se haya ejecutoriado la resolución o sentencia respectiva.*”



Cuadro 4. Efectos económicos y contables de la no devolución del IVA para los operadores de turismo receptivo

5.4.2. Respecto de quien adquiere los servicios de turismo receptivo

La problemática referida no se presenta únicamente para el operador de turismo receptivo, sino también para su cliente. Dado que nuestra ley no hace distinción alguna respecto de a quién se factura el paquete de turismo receptivo, el adquirente del servicio puede ser una persona natural residente en otro país o una compañía extranjera domiciliada en el exterior. En el primer caso, el incremento del precio del paquete turístico, en las condiciones señaladas en el apartado anterior, implican que el turista asuma un gasto más elevado que el que efectivamente le correspondería, lo que puede redundar en su decisión de visitar el país.

Por su parte, de ser una compañía domiciliada en el exterior la que adquiere el paquete turístico, ésta seguramente lo hará como parte del giro de su negocio; por consiguiente la adquisición de estos servicios puede ser considerado en el domicilio tributario de la compañía adquirente como importación de servicios. Tomando en cuenta que la mayor parte de legislaciones gravan en destino, es bastante probable que dicha importación se encuentre gravada; surge entonces la posibilidad de que se produzca una doble tributación: un primer gravamen disfrazado dentro del precio del paquete turístico que se pagará en Ecuador y un nuevo impuesto por la importación de un servicio en el país de domicilio de la compañía adquirente.

En cualquier caso, dada la obligación reglamentaria de incluir el IVA en el precio del paquete, resultará mejor para el cliente adquirir los servicios turísticos por separado, directamente a los proveedores y no el paquete turístico a un operador, ya que ello le permitirá acceder al turista a la devolución del impuesto y/o a la compañía extranjera discriminar el impuesto para deducírselo o compensarlo en su domicilio tributario. En este orden de ideas, se pueden producir dos efectos: **1)** los clientes podrían omitir la contratación de operadores turísticos, con el consiguiente desincentivo a esta actividad, la cual emplea gran cantidad de personal; y, **2)** al verse obligados a acudir a cada proveedor individualmente, dificultándose la contratación de servicios turísticos, con lo que los clientes pueden desistir de su intención inicial de visitar Ecuador, lo que a su vez contraería al sector turístico, disminuyendo el ingreso de divisas al país.

5.5. Situación actual del Recurso de Revisión

Hasta la fecha de entrega del presente estudio, el Servicio de Rentas Internas continúa el análisis de las facturas, comprobantes de venta y comprobantes de retención que fueron emitidos por ETICA EMPRESA TURISTICA INTERNACIONAL C.A. y sus proveedores. Su intención es la correcta verificación de los servicios que fueron incluidos en el precio de venta de los paquetes turísticos comercializados por la compañía y aquellos que no lo fueron y que por mandato reglamentario debieron estarlo, tras lo cual se determinará el impuesto que era susceptible de devolución durante los ejercicios económicos involucrados.

Precisamente dados los numerosos períodos que se encuentran en revisión y la abundante documentación involucrada, el análisis se ha visto demorado y se espera que continúe por varios meses todavía. De forma extraoficial, sin embargo, funcionarios del SRI nos dieron a conocer que el informe jurídico de la entidad ratifica el criterio sobre la observancia del artículo 22 del Reglamento de Aplicación del Capítulo VII de la Ley de Turismo y que, por consiguiente, no cabe la devolución del IVA sobre “*los servicios de alojamiento, alimentación y otros que se presten en el Ecuador*”.

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1. Conclusiones

1. Dado que el Impuesto al Valor Agregado se limita a gravar el valor añadido en cada etapa de producción y comercialización del bien o servicio, su estructura depende fundamentalmente del crédito tributario como instrumento para neutralizar el efecto acumulativo y evitar un gravamen excesivo para el consumidor. En este sentido, se articula un sistema compensatorio por el que, en primera instancia, se busca resarcir el IVA retenido por Ventas con el IVA pagado en Compras. No obstante, ello no siempre es posible; puede ser que tras la operación, permanezca un saldo que no pueda ser compensado, o que simplemente no exista IVA en Ventas con el cual realizar la compensación, como ocurre con las transferencias de bienes y servicios gravados con tarifa cero, dentro de los cuales se encuentran los “exportados”. En este último caso, en el que existe un saldo de libre disponibilidad, el contribuyente debería tener derecho a que la totalidad y/o el saldo no compensado del crédito tributario le sea devuelto por parte de la Administración Tributaria, en términos y plazos razonables.
2. El crédito tributario así concebido, debe adquirir una doble dimensión: por una parte, constituye un derecho del contribuyente de que se le restituya el crédito legalmente establecido; y por otra parte, se consagra como una obligación del Estado de instrumentar la recuperación de tal crédito. Los elementos de esta relación causa – efecto no pueden escindirse, ni ser tomados en forma independiente; reconocido el derecho a crédito tributario, es obligación del legislador dictar la normativa que asegure la restitución del mismo y el deber de la Administración Tributaria compensar y/o devolver el crédito en cuestión a través de mecanismos claros, expeditos y confiables.
3. La legislación tributaria ecuatoriana prevé, a través de la tarifa cero por ciento, el no pago del IVA en la transferencia de determinados bienes y la prestación de ciertos servicios, en razón de circunstancias de orden público, económico o social. Esta es la situación de los bienes y servicios exportados, cuya especie de *exoneración* se fundamenta en el Principio de No Exportar Impuestos Indirectos y el Principio de Gravar en Destino, previstos en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y

Comercio (GATT) y la Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones, respectivamente.

De conformidad con los mismos, el país exportador debe eximir de impuestos indirectos la operación de exportación y devolver al exportador el total de impuestos pagados por derechos de aduana y otros impuestos indirectos percibidos por los insumos utilizados en la fabricación del producto exportado, e impuestos indirectos sobre el producto exportado y sobre la producción y distribución del mismo. Consecuentemente, el país exportador se ve avocado a realizar el “*ajuste de frontera*”, reconociendo al exportador el derecho a crédito tributario por el cien por ciento del impuesto pagado por los conceptos ya señalados, el cual debe descontarse en esta misma proporción de los impuestos generados por las operaciones gravadas que realice el sujeto pasivo o, en su defecto, devolverse al exportador; esto con la finalidad de asegurar que los bienes y servicios exportados salgan del país libres de gravamen y que aquél no pase a ser un componente del costo.

La observancia de este sistema es primordial a efectos de evitar un caso de doble tributación dado que, en virtud del Principio de Trato Nacional, los bienes y servicios importados deben gravarse con todos los impuestos indirectos con los que el país importador grava a productos similares fabricados en el mismo. Por consiguiente, si un país no desgrava el producto exportado, éste soporta impuestos tanto en su lugar de origen como en el lugar de destino, lo cual crea una situación de desventaja para los exportadores en mercados extranjeros.

Si bien este régimen ha sido ampliamente adoptado en el comercio de bienes, la dificultad surge con la aplicación del Principio de Gravar en Destino a la tributación sobre servicios y bienes intangibles puesto que al ser muy pocas las transacciones que implican movimientos transfronterizos, se dificulta ejercer controles en frontera que permitan confirmar su exportación y determinar el impuesto pagado. Por esta razón, el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (AGCS) prevé la protección de este sector vía regulación de la inversión extranjera directa y de la participación de los proveedores extranjeros de servicios en las ramas nacionales. No obstante lo anterior, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico mantiene el criterio que, a efectos de evitar distorsiones en el mercado, la comercialización internacional de servicios e intangibles debe ser gravada con el IVA, según la normativa de la jurisdicción donde los mismos sean consumidos.

4. A pesar de haberse introducido de forma ágil y efectiva la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno que estableció el gravamen sobre la importación de servicios, el legislador no observó la misma diligencia en lo que respecta al otorgamiento del derecho a la devolución del IVA para los exportadores de servicios, aún cuando la Ley expresamente les confiere el derecho a crédito tributario. Se distorsionan de esta manera los preceptos del principio de gravar en destino, el cual se debe ejecutar simultáneamente a través de dos vías: **i)** mediante la percepción del impuesto por importaciones, y **ii)** a través del desgravamen de las exportaciones (materializado mediante la compensación y/o la devolución del impuesto). Se vuelve así evidente la intención del legislador (y por supuesto de la Administración Tributaria) de que esta última perciba los ingresos fiscales por concepto de importaciones de servicios, sin la consecuente devolución del IVA para el exportador, lo cual deriva en un injusto enriquecimiento de las arcas fiscales, en perjuicio del contribuyente y, en última instancia, del sector exportador de servicios.
5. La Ley de Régimen Tributario Interno vigente hasta diciembre de 2009, preveía en su artículo 56, numeral 14 el gravamen con tarifa cero para los servicios exportados, incluyendo los servicios de turismo receptivo. A pesar de la previsión expresa del artículo 66 de la misma ley, en la que se otorgaba derecho a crédito tributario a los exportadores, tanto de bienes como de servicios, ni la Ley ni su Reglamento de Aplicación instrumentaron el mecanismo de devolución del impuesto para estos últimos, limitando la misma exclusivamente para los exportadores de bienes. Por tanto, el derecho de estos sujetos pasivos quedó como un acto meramente declarativo, desconocido por el propio legislador y la Administración Tributaria, quienes quebrantaron la relación causa – efecto referida anteriormente.
6. La naturaleza de los servicios de turismo no ha sido claramente definida en la normativa internacional, principalmente en los instrumentos desarrollados por la Organización Internacional de Turismo, que ha omitido pronunciarse al respecto. A pesar de ello, la doctrina recopilada por esta organización nos indica que el turismo es considerado como una exportación de una región o nación hacia el lugar de destino, en vista de que implica el traspaso de las fronteras de los nacionales de un país para adquirir bienes y servicios turísticos prestados por otro país. Por su parte, la AGCS los ha enmarcado los servicios de turismo dentro de lo que denomina “Consumo en el extranjero”, el cual corresponde a uno de los modos en que los servicios objeto de

comercio internacional pueden ser suministrados; esto es, cuando los consumidores o empresas hacen uso del servicio en el territorio de otro país.

De acuerdo con lo indicado en el punto 4, la legislación ecuatoriana consideró hasta 2009 los servicios turísticos como servicios exportados, lo cual fue respaldado por la Ley de Turismo, que en su artículo 31 señala que los servicios de turismo receptivo consisten en servicios prestados al exterior.

7. El tratamiento que en estas circunstancias brindó la LRTI a los servicios turísticos y a los paquetes de turismo receptivo, resultó ambiguo dada la confusa redacción del artículo 56, numeral 14. Aquella contrariaba por completo el principio de transparencia tributaria que exige que las normas presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y claridad a fin de excluir toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes.

En este sentido, la norma prescindía de la significación técnica de los términos “servicios de turismo receptivo” y “paquetes de turismo receptivo”, negándoles el alcance establecido por el propio Reglamento General a la Ley de Turismo y, en base a una interpretación antojadiza, les otorgaba un tratamiento tributario diferenciado que, en definitiva, contrariaba la propia estructura del IVA. Así, mientras a los servicios de turismo receptivo (asemejados exclusivamente a servicios de intermediación) se gravaba con tarifa cero, se obligaba al operador turístico a incluir el impuesto pagado por los servicios que conformaban el paquete turístico en el precio del mismo; consecuentemente, los paquetes de turismo receptivo “no causaban IVA”.

Disfrazar el impuesto como componente del precio del paquete que se facturaba al exterior, no evitaba la traslación del IVA al consumidor final, aún cuando no se lo consignara como tal dentro de la factura y, por consiguiente, vulneraba el Principio de Gravar en Destino; más aún, generaba un efecto acumulativo que eliminaba la neutralidad del impuesto. Evidentemente, esta regulación desnaturalizaba la finalidad de la exención establecida por la Ley para los servicios exportados, así como los objetivos particulares respecto de los servicios turísticos, como eran el evitar que el turista no residente asuma el pago de impuestos (que eventualmente podría estar obligado a pagar en su domicilio tributario, generando una doble tributación), y, en última instancia, impulsar la competitividad del sector turístico y la entrada de divisas al país.

8. La posterior aprobación del artículo 31 de la Ley de Turismo ratificó el derecho a crédito tributario para los operadores de turismo receptivo y la correspondiente devolución respecto del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios; eliminando el incongruente concepto de la no causación. Aún cuando se restringía la devolución del impuesto en caso de que éste fuera incluido en el precio de venta del paquete turístico, no constituía un imperativo que se lo hiciera, ni se indicaba qué bienes o servicios necesariamente debían sujetarse a este tratamiento. Debe quedar claro que, dada la naturaleza de los servicios turísticos, servicios como el alojamiento y la alimentación son primordiales en la conformación y producción de los paquetes de turismo receptivo y que, por consiguiente, ellos otorgan derecho a crédito tributario.

De esta manera se homologó el sistema previsto para estos contribuyentes con el diseño del IVA determinado para el resto de sujetos pasivos. Ello, no obstante, generó una suerte de contradicción entre las previsiones contempladas en la LRTI y la Ley de Turismo. De conformidad con las *Reglas de solución de antinomias*, previstas en el artículo 3 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, cuando se producen contradicciones entre normas jurídicas, se debe aplicar la competente, la jerárquicamente superior, la especial o la posterior. En el caso particular, se debe tomar en cuenta que: **a)** Tanto la LRTI como la Ley de Turismo fueron dictadas por el Congreso Nacional, órgano legislativo competente para dictar leyes que creen, modifiquen o extingan tributos de alcance nacional, como es el IVA; **b)** A la fecha de expedición de la Ley de Turismo y hasta diciembre de 2009, fecha en que se modificaron los artículos de la LRTI en cuestión, ambas leyes eran inorgánicas y por lo tanto de la misma jerarquía; **c)** Con respecto a la especialidad, pueden existir dos interpretaciones: la primera que indica que la LRTI prima por sobre cualquier otra ley en materia de regulación del IVA por cuanto es la normativa que creó el impuesto y que regula los aspectos particulares del mismo; y la segunda, que la Ley de Turismo se superpone a cualquier otra regulación en materia turística, incluyendo la creación y regulación de impuestos sobre las actividades del sector; y, **d)** La Ley de Turismo fue expedida con posterioridad a la LRTI. Bajo estas consideraciones, es nuestro parecer que las previsiones de la Ley de Turismo deben primar por sobre las incluidas en la

LRTI, en virtud de las reglas de especialidad y norma posterior, sumándose también al hecho de que la LRTI había incurrido en una sinrazón, que contrariaba la estructura misma del IVA. En consecuencia, tras la expedición de la Ley de Turismo debió entenderse derogado el artículo 56, numeral 14 de la LRTI en la parte que se oponía a dicha ley.

9. La función de los reglamentos es la regulación pormenorizada de los aspectos generales contenidos en la ley a la cual reglamentan; sin embargo, sus previsiones de ninguna manera pueden ir por encima del espíritu de dicha ley y regular aspectos no contemplados en ella, puesto que ello violentaría el principio de legalidad. Al efecto, el artículo 7 del Código Tributario señala que ningún reglamento puede modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas no previstas en ella. En este orden de cosas, el artículo 22 del Reglamento al Capítulo VII de la Ley de Turismo que regulaba la devolución del crédito tributario por el IVA en turismo receptivo es, sin lugar a dudas, ilegal. Aquél solamente podía particularizar ciertos contenidos del artículo 31 de la Ley de Turismo, sin contradecirlo; sin embargo, pretendió también regular la LRTI, confundiendo términos fundamentales como “gravamen con tarifa cero” y “no causación del impuesto”, y estableció la exigencia de incluir el impuesto pagado por los servicios de alojamiento, alimentación y otros, en el precio del paquete de turismo receptivo. Tales previsiones definitivamente excedían las potestades del Reglamento y, por consiguiente, cualquier actuación de la Administración Tributaria que se hubiera llevado a cabo en observancia de dicha normativa, se encuentra igualmente viciada de ilegalidad.
10. El criterio del Servicio de Rentas Internas al momento de resolver acerca de las solicitudes de devolución de IVA realizadas por los operadores de turismo receptivo ha sido, precisamente, la observancia de las previsiones establecidas en el Reglamento de Aplicación del Capítulo VII de la Ley de Turismo. Ello ha implicado: **a)** el reconocimiento de crédito tributario con la consiguiente devolución del impuesto exclusivamente respecto de los servicios de intermediación; y, **b)** la exigencia de que el IVA pagado por la adquisición de los servicios de alimentación, alojamiento e incluso guía y visitas turísticas sea incluido en el precio del paquete, con la ulterior negativa de crédito tributario y de devolución del IVA por tales conceptos. En base a estas consideraciones, el SRI ha iniciado un recurso de revisión, en el que se pretende

reliquidar el crédito tributario devuelto a una operadora de turismo receptivo como lo es ETICA EMPRESA TURÍSTICA INTERNACIONAL C.A.

- 11.** La negativa de devolución del impuesto facturado por los conceptos arriba detallados implica que el operador turístico asuma la cuenta por pagar registrada en su contabilidad como un crédito incobrable por el que ni siquiera se permite deducción del Impuesto a la Renta. La consecuencia es el traslado del impuesto no devuelto por paquetes de turismo receptivo comercializados hasta diciembre de 2009 al costo de producción de los paquetes turísticos vendidos con posterioridad, ante la negativa de devolución del SRI y de la próxima resolución del recurso de revisión interpuesto. Esto conlleva un incremento en el precio de los nuevos paquetes turísticos (o una pérdida para la empresa), disfrazando un impuesto que no debería ser trasladado al turista no residente y que repercute en la competitividad del operador en el sector turístico ecuatoriano.

El incremento de los precios de los paquetes de turismo receptivo, la eventual posibilidad de que se produzca una doble tributación (en caso de que la importación de servicios turísticos se encuentre gravada en el país de origen de quien adquiere el paquete de turismo receptivo) y la problemática de adquirir los servicios turísticos por separado a efectos de discriminar el impuesto pagado y poder deducírselo o compensarlo con el impuesto a pagar en su país de origen, pueden desincentivar a la persona natural o jurídica no residente de su intención inicial de adquirir paquetes de turismo receptivo en el Ecuador, reduciendo el ingreso de divisas para el país y contrayendo el sector turístico nacional en su conjunto, todo ello por un impuesto anti-técnico.

- 12.** A partir de la expedición de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria llevada a cabo en diciembre de 2009, los servicios de turismo receptivo fueron excluidos de los servicios exportados en razón de no cumplir con los requisitos previstos para ser considerados como tales, otorgándoseles un tratamiento diferenciado que prevé el derecho a crédito tributario y la consiguiente devolución del impuesto, de conformidad con el esquema general del IVA. El crédito tributario reconocido por la ley incluye el IVA pagado y retenido en la adquisición local o el IVA pagado en la importación de: bienes, activos fijos, materias primas, insumos o servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado. Se eliminaron de esta manera las incongruencias planteadas por la

legislación anterior y se cumplió con los principios de Derecho Tributario analizados en este trabajo, principalmente con el Principio de Gravar en Destino y el Principio de No Exportación de Impuestos Indirectos, dejándose claro que el derecho reconocido a los operadores de turismo receptivo incluye los servicios que forman parte del paquete turístico tales como alimentación, alojamiento, guías y visitas turísticas.

6.2. Recomendaciones

1. El Servicio de Rentas Internas debería reconocer la importancia de la resolución del Recurso de Revisión planteado, dado que ésta no incidirá en el precio de los paquetes de turismo receptivo comercializados hasta diciembre de 2009, sino en el precio de los paquetes futuros, con la correspondiente afectación para el sector turístico ecuatoriano. Al momento de resolver el recurso interpuesto, el SRI debería tomar en cuenta: **a)** las consideraciones respecto de los principios analizados a lo largo de este trabajo, principalmente los principios de Gravar en Destino y No Exportación de Impuestos Indirectos; **b)** la concepción doctrinaria, de la legislación nacional y de la normativa internacional acerca de la estructura del IVA, el crédito tributario de libre disponibilidad y el derecho del contribuyente a acceder a la devolución del mismo; **c)** las inconsistencias que presenta la legislación ecuatoriana, en el ámbito tributario y turístico, acerca de la regulación de los servicios de turismo receptivo; y, **d)** las consecuencias económicas, tanto para los operadores de turismo receptivo como para los consumidores (turistas no residentes) y, en última instancia, para el sector turístico ecuatoriano, de la errónea aplicación de los preceptos legales y reglamentarios. En vista que dicho recurso pretende la revisión de la integralidad de las resoluciones involucradas, incluso el impuesto que en primer momento fue negado, podría ser reintegrado a ETICA EMPRESA TURÍSTICA INTERNACIONAL C.A.; este particular, sin duda, debe tomarse en cuenta por la entidad.
2. A toda norma de carácter tributario debe preceder un análisis jurídico y económico de la situación que se regulará y, a pesar de que se deben tomar en cuenta las particularidades de cada circunstancia, no se puede soslayar la estructura misma del Impuesto al Valor Agregado en el que el crédito tributario y su devolución son elementos imprescindibles. Más aún, la redacción de una norma no puede ser tomada con ligereza, sino que debe emplearse una técnica jurídica adecuada que refleje con claridad la situación que se regula, los derechos y las obligaciones tanto de los

contribuyentes como de la Administración Tributaria, y que asegure una integración total de la norma con la legislación nacional vigente, los instrumentos internacionales y los principios de Derecho Tributario, a efectos de evitar incongruencias y contradicciones que afecten los derechos de los contribuyentes.

Es evidente el mejoramiento de la técnica jurídica empleada en la redacción de los artículos vigentes en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación; a pesar de ello, se debería profundizar sobre el alcance de los servicios que integran el paquete de turismo receptivo y sobre los cuales cabe la devolución del impuesto al operador turístico. Estas aclaraciones deben realizarse tomando en cuenta los preceptos de la Ley de Turismo y sus Reglamentos y llevarse a cabo con la intervención del SRI, a través de circulares o resoluciones de carácter general.

3. Si bien se aplaude la iniciativa del legislador en cuanto a la regulación de los servicios de turismo receptivo y la implementación de mecanismos para que el operador turístico acceda a la devolución del impuesto, este tratamiento debe otorgarse, de igual manera, a los exportadores de servicios. Adicionalmente, tanto en lo que respecta a unos como otros servicios, es necesario implementar mecanismos de devolución automática de impuestos, como los previstos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones para la exportación de bienes. Si bien esta recomendación implicaría ejercer un control que en principio sobrepasa la capacidad del Servicio de Rentas Internas, los resultados se traducirían en una mayor liquidez inmediata para los exportadores de servicios y para los operadores de turismo receptivo, lo cual fomentaría el fortalecimiento de estas actividades y les brindará una mayor competitividad en el mercado internacional.