

Quito, Mayo 16, 2017

Estimado Dr.

Íñigo Salvador Crespo

Decano de la Facultad de Jurisprudencia

Pontificia Universidad Católica del Ecuador

Presente.-

De mi consideración:

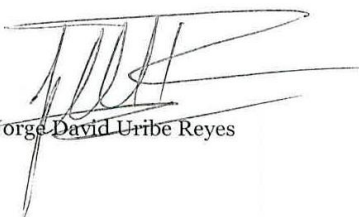
Conforme al pedido que se me efectuara, a continuación, sírvase encontrar el informe cualitativo de la disertación de la maestría titulada **“ARMONIZACIÓN DE LAS DECISIONES 599 Y 600 DE LA COMUNIDAD ANDINA CON LA LEGISLACIÓN NACIONAL Y SU IMPACTO EN LOS IMPUESTOS DE TIPO VALOR AGREGADO Y SELECTIVOS AL CONSUMO”** elaborada por el Señor Lenin Gonzalo Robalino Vasco, previo a la obtención de Magister.

1. La disertación elaborada demuestra un trabajo investigativo a nivel jurídico – tributario y enfocado a la realidad, destacando la importancia legal, en relación a los impuesto directos y del tipo al valor agregado.
2. La disertación demuestra un importante dominio de la norma tributaria aplicada a la realidad, así como una adecuada investigación.
3. En cuanto se refiere al tema de la disertación, se puede destacar que el mismo conlleva gran importancia, toda vez que abarca temas de desarrollo para la armonización del impuesto indirecto al consumo y selectivos al consumo, constituyendo un gran avance en materia de derecho comunitario derivado.

La bibliografía y material utilizado, están acorde a la complejidad de la materia.

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

Atentamente,



Dr. Jorge David Uribe Reyes

17 MAY 2017

*Jorge: Por favor agregar al expediente  
del estudiante. JF  
13/06/2017*

Quito, a 14 de junio de 2017

Doctor  
Gonzalo Vaca Dueñas  
**SECRETARIO ABOGADO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR.-**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 183-SJ-17 de 30 de marzo de 2017, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Disertación de Abogacía intitulada "**ARMONIZACIÓN DE LAS DECISIONES 599 Y 600 DE LA COMUNIDAD ANDINA CON LA LEGISLACIÓN NACIONAL Y SU IMPACTO EN LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO Y SELECTIVOS AL CONSUMO**", elaborada por el señor LENIN GONZALO ROBALINO VASCO, previo a la obtención del título de Magister en Derecho Tributario, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación analiza la ciertos aspectos de la normativa comunitaria andina en materia tributaria, que pese a no resultar muy actuales, aún no han encontrado una respuesta clara por parte de las legislaciones y tribunales de los países miembros. El planteamiento desde la óptica jurídico tributaria aporta una perspectiva interesante y nos introduce en el debate sobre la supremacía de la normativa internacional en materia de armonización tributaria.

La investigación en algunos pasajes carece de profundidad, y no se recogen algunos fallos jurisprudenciales tanto del Tribunal Andino como de la Ex Corte Suprema de Justicia del Ecuador, que resultan relevantes respecto de la materia abordada, lo que no afecta que en su conjunto la investigación ha sido desarrollada con seriedad, por lo que considero que cumple con los requisitos propios de una investigación de este nivel.

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

Atentamente,

  
Dr. Sandro Vallejo Aristizábal  
**PROFESOR INFORMANTE**

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE MAESTRÍAS Y DOCTORADOS PhD

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, **LENIN GONZALO ROBALINO VASCO**, C.C. **170822277-1** autor del trabajo de graduación intitulado: **"ARMONIZACIÓN DE LAS DECISIONES 599 Y 600 DE LA COMUNIDAD ANDINA CON LA LEGISLACIÓN NACIONAL Y SU IMPACTO EN LOS IMPUESTOS DE TIPO VALOR AGREGADO Y SELECTIVOS AL CONSUMO"**, previa a la obtención del grado académico de **MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO** en la Facultad de **Jurisprudencia**:

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

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

Quito, 4 de julio de 2017



Lenin Gonzalo Robalino Vasco

C.C. 170822277-1



Pontificia Universidad  
Católica del Ecuador

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA**

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE  
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“ARMONIZACIÓN DE LAS DECISIONES 599 Y 600 DE LA  
COMUNIDAD ANDINA CON LA LEGISLACIÓN NACIONAL Y SU  
IMPACTO EN LOS IMPUESTOS DE TIPO VALOR AGREGADO Y  
SELETTIVOS AL CONSUMO”**

**NOMBRE: LENIN GONZALO ROBALINO VASCO**

**DIRECTOR: ROBERTO M SILVA LEGARDA LL M**

**QUITO, JULIO 2017**

## **DEDICATORIA**

A mis padres por su constante apoyo moral y espiritual en la búsqueda constante del perfeccionamiento académico, y engrandecimiento como ser humano.

## **AGRADECIMIENTO**

A la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, institución a la que debo mi preparación académica y profesional.

Al doctor Roberto Silva por la acertada sugerencia del tema de investigación.

A doctor César Montaña Calarza por su guía bibliográfica en este trabajo, y, a todos los profesores de la maestría que han aportado con sus conocimientos en mi formación académica.

## RESUMEN

En este trabajo se estudia las Decisiones 599 y 600 de la Comunidad Andina y su efecto al ser armonizadas con la legislación tributaria nacional, se analiza los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos al valor agregado y selectivos al consumo, materia de regulación de estas normativas comunitarias. En base a la experiencia europea se sugiere la incorporación de ciertas normas que facilitarían el proceso de armonización andina, así mismo se estudia ciertas legislaciones de países de la Comunidad Andina en los que existe mayor experiencia en la aplicación de los impuestos estudiados.

*Yo deseo más que otro alguno ver formar en América la más grande nación del mundo,  
menos por su extensión y riquezas, que por libertad y gloria*

*Simón Bolívar, Carta de Jamaica*

*Kingston, septiembre 6 de 1815.*

## TABLA DE CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>CÁPI TULO I</b> .....	<b>5</b>
<b>1.1 GENERALIDADES DEL IVA EN EL ECUADOR</b> .....	<b>5</b>
1.2 IMPORTANCIA DEL IVA EN EL PRESUPUESTO DEL ESTADO .....	9
1.3 CARACTERÍSTICAS DEL IVA COMO IMPUESTO INDIRECTO .....	15
1.4 ANTECEDENTES DE ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (CAN) .....	18
<b>CÁPI TULO II</b> .....	<b>21</b>
<b>IMPLICACIONES CONSTITUCIONALES DE LA ARMONIZACIÓN DEL IVA EN ECUADOR</b> .....	<b>21</b>
2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE INSPIRAN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO NACIONAL E INTERNACIONAL .....	21
2.2 EL DERECHO COMUNITARIO COMO NUEVA ESTRUCTURA DE INTEGRACIÓN .....	23
2.3 EL DERECHO COMUNITARIO ANDINO Y SU PRIMACÍA Y EFECTO DIRECTO SOBRE EL ORDENAMIENTO INTERNO DE LOS PAISES MIEMBROS .....	25
<b>CÁPI TULO III</b> .....	<b>32</b>
<b>EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN DE LOS ASPECTOS SUSTANCIALES Y PROCEDIMENTALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA NACIONAL EN RELACIÓN CON LA NORMATIVA COMUNITARIA ANDINA</b> .....	<b>32</b>
3.1 ARMONIZACIÓN DE DEFINICIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON LAS LA DECISIÓN 599 .....	32
3.2 CARACTERÍSTICAS DE LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA .....	36
3.3 ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL ASPECTO SUSTANCIAL .....	42
<i>La armonización en relación a créditos fiscales.</i> - .....	42

<i>Armonización en devoluciones y saldos a favor.</i> - . . . . .	49
<i>Armonización en el aspecto territorial del hecho generador.</i> - . . . . .	52
<i>Armonización en el aspecto personal del hecho generador.</i> - . . . . .	62
3.4 ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO DEL VALOR AGREGADO EN LOS ASPECTOS PROCEDIMENTALES. . . . .	73
Armonización en relación a la base gravable del IVA ( Artículo 17 Decisión 599).-78	
<b>CAPITULO IV . . . . .</b>	<b>88</b>
<b>ARMONIZACIÓN EN LOS ASPECTOS SUSTANCIALES Y PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO (ISQ) EN BASE A LA DECISIÓN 600 DE LA CAN. . . . .</b>	<b>88</b>
4.1 ANTECEDENTES Y NATURALEZA DE LOS IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO. . . . .	88
Armonización en el hecho generador del impuesto ( Artículo 4 Decisión 600).- . .	93
Armonización en relación a los sujetos pasivos.- . . . .	94
Armonización en relación a la base o magnitud gravable y tarifas aplicables.- . . .	95
<b>Anexo I . . . . .</b>	<b>106</b>
<b>Anexo II . . . . .</b>	<b>118</b>
<b>BI B L I O G R A F Í A . . . . .</b>	<b>122</b>

## INTRODUCCIÓN

La integración económica es la única vía para que los pueblos superen las limitaciones comerciales impuestas por las fronteras nacionales; la conformación de grandes bloques ha permitido la cooperación comunitaria en la que el concepto de soberanía ha adquirido un sentido práctico con beneficio directo para los ciudadanos de los países que lo integran.

En el presente trabajo se estudia el derecho comunitario como el llamado a regular la integración de bloques económicos o comunidades supranacionales; el mismo que está compuesto por el derecho comunitario originario y derivado, siendo el derecho comunitario originario el integrado por las normas que regulan los tratados de creación o constitutivos, sus modificaciones y protocolos; y el derivado todas aquellas normas que estos organismos crean como en el caso de la Comunidad Andina que expresa su voluntad mediante Decisiones.

Las Decisiones 599 y 600 materia de estudio en el presente trabajo, son normas que pertenecen al derecho comunitario derivado, de categoría secundaria en el ordenamiento comunitario, expedidas por un órgano sin representación popular como es la Comisión de la Comunidad Andina, que para que tengan plena eficacia necesitan de aprobación parlamentaria, así mismo, por regular aspectos sustanciales y formales de la imposición indirecta del valor agregado, materia reservada a la legislación para su creación, modificación o extinción, deberán pasar por el trámite parlamentario nacional para que sean incorporadas al ordenamiento nacional y constituyan fuente de derechos y obligaciones.

Estos principios que guían la tributación no constituyen meros enunciados, pertenecen a la declaración universal de derecho y que de manera ineludible deberán ser observados por las legislaciones nacionales, que a su vez que tiene íntima relación con el principio de democrático

de representación popular, que establece que los tratados se someterán a la aprobación de los parlamentos nacionales elegidos mediante votación popular. De esta manera no se violaría el principio universal de *“nullum tributum sine lege”*.

El Tratado Constitutivo del Tribunal Andino de Justicia de 1979 en su artículo 3 dispone que las decisiones e mandatos de la Comisión de la Comunidad Andina tienen efecto y aplicación directa, sin que sea necesario acto de incorporación al derecho nacional, siempre que las mismas no establezcan otra cosa. Pero en materia de tributos requieren el cumplimiento de reglas especiales, como es el cumplimiento de postulados que guían la tributación. Similar situación se presenta con las Directivas europeas, que no son fuente de derechos mientras no sean aprobadas por las legislaciones nacionales, este procedimiento es observado de manera rigurosa en el proceso de armonización europea y que en este trabajo también se analiza. Así, la Directiva Sexta expedida por el Consejo de Comunidades Europeas, al igual que las Decisiones andinas, para la armonización de impuestos indirectos, ha tenido que ser sometida a aprobación parlamentaria local, e incorporada a los ordenamientos nacionales para que tenga efecto directo de aplicación.

El organismo de administración de justicia de la Comunidad Andina es el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, cuyo funcionamiento se encuentra establecido en el Tratado Constitutivo y su Estatuto y reglamento interno. Las acciones de nulidad que se podrían presentar contra las Decisiones o Resoluciones de la Junta, tendrían que ser presentadas ante este organismo y deberían ser propuestas por los países miembros, por la Comisión, por la Junta y por personas naturales o jurídicas cuando se crean asistidas en su derecho o perjudicadas por su incumplimiento o transposición al ordenamiento nacional que podrían invocar su aplicación cuando exista incumplimiento por parte del Estado miembro al que

pertenece y esta inobservancia lesiona derechos de los reclamantes, sin que sea excusa su incumplimiento.

La Comunidad Andina ha avanzado en su proceso de armonización tributaria con la adopción de las Decisiones 599 y 600 que regulan los aspectos sustanciales del impuesto al valor agregado, impuestos selectivos al consumo y los procedimientos en cuanto a reglas sobre créditos fiscales y devoluciones de saldos a favor; su sola aprobación es una muestra del desarrollo que ha alcanzado el derecho comunitario derivado en la región, comparable a lo alcanzado en Europa y que ningún otro bloque económico lo alcanzado con tal aproximación en sus legislaciones.

En este trabajo se estudian los aspectos relevantes de las Decisiones y que constituyen un avance en materia de imposición indirecta para la Comunidad Andina, por los que su aproximación con las legislaciones nacionales no debería encontrar obstáculos; se analizan legislaciones comunitarias que podrían servir de modelo para robustecer el ordenamiento comunitario y se hace un breve análisis de las normas que deben ser reformadas por ser contrarias a los principios de la tributación indirecta.

A lo largo del trabajo se resalta que el proceso de armonización tributaria en la Comunidad Andina presenta ventajas que deberían servir para el fortalecimiento de los impuestos indirectos en la región, habida cuenta el comercio intrasubregional en este bloque económico es cada vez mayor; y contar con un impuesto neutral con reglas claras de devolución y compensación a exportadores, hace que sus productos tengan tratamiento no discriminatorio en todo el territorio andino que beneficia al intercambio comercial. A esto hay que agregar que el IVA es un impuesto vigente en todos los países andinos con muy pocas diferencias en sus aspectos sustanciales, lo que facilita su armonización.

El incumplimiento de las Decisiones andinas podría ser incoada por ciudadanos de los países miembros que se sientan perjudicados en sus derechos por falta de aplicación de esta normativa, sin que el Estado incumplido pueda alegar en beneficio su decisión. Como se estudia el plazo para que sean incorporadas en el ordenamiento interno, se ha cumplido sin que hasta la presente fecha existan muestras claras por parte de los parlamentos nacionales para su incorporación al ordenamiento interno.

Se concluye la investigación con convencimiento que todo obstáculo en el proceso de armonización debe ser superado a favor del bien común y con el convencimiento que el proceso de armonización de normativas es uno de los pasos para la verdadera integración.

## CÁPI TULO I

### 1.1 GENERALI DADES DEL IVA EN EL ECUADOR

El Impuesto al Valor Agregado - IVA es un impuesto de aplicación relativamente nueva, cuya implementación se remonta a finales del siglo XX en los países europeos, así como en los latinoamericanos más avanzados, para llegar a constituirse en la actualidad en el principal impuesto en al menos 120 países con un cuarto de la recaudación a nivel mundial. (El atractivo del IVA, 2002).

Los impuestos indirectos antecesores del actual IVA experimentaron cambios significativos, inicialmente con una estructura fragmentada con el impuesto a la producción y ventas en 1982, a un consolidado impuesto a las transacciones mercantiles y prestación de servicios - ITM cuya tarifa paso de 5% a 6% en 1983, y posteriormente de 6% al 10% para 1986.<sup>1</sup> Con la expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno<sup>2</sup> se crea el Impuesto al Valor Agregado - IVA, que reemplazó al Impuesto a las Transacciones Mercantiles (ITM) y Prestación de Servicios, así como otros impuestos menores que no representaban mayor recaudación para el presupuesto de Estado y que tenían altos costos administrativos. El objetivo de esta Ley fue instaurar una verdadera reforma tributaria que hasta esa fecha no se había dado en el país, en el que únicamente se habían realizado ciertos ajustes puntuales no estructurados producto de los gobiernos anteriores y especialmente de la época de la dictadura militar en la que se expidió el Código Tributario como lo reseña Juan Paz y Miño en su obra.<sup>3</sup>

En esta Ley se redujo el número de impuestos y se los agrupó en tres clases: impuesto a la renta, impuesto a las transacciones mercantiles que se lo conocerá como IVA y sobre los

---

<sup>1</sup> Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vir, Servicio de Rentas Internas. Pág. 198.

<sup>2</sup> Registro Oficial N° 342 de 22 de diciembre de 1989.

<sup>3</sup> Historia de los Impuestos en el Ecuador. Págs. 179.

consumos especiales ICE, siendo el IVA, a pesar de ser indirecto y en ese momento con características de regresividad, el impuesto de mayor importancia por el monto de recaudación y la principal fuente de financiamiento del presupuesto del Estado.

La importancia recaudatoria que fue adquiriendo el IVA desde el inicial Impuesto a las Transacciones Mercantiles ITM<sup>4</sup>, significó que en 1980 que representaba el 20% de la recaudación total por ingresos tributarios, pasó a un 42% al finalizar la década, sin tomar en cuenta los impuestos a las importaciones y exportaciones; su relevancia fue tan significativa que del apenas 27% de las rentas internas en 1980 llegó al 56% en 1989.

En 1983 antes de que entre en vigencia la Ley de Régimen Tributario Interno, existía el impuesto a los consumos selectivos que gravaba el consumo de bienes suntuarios como armas de fuego, caballos de raza y bisutería, con la reforma de 1989 pasaron a formar parte del Impuesto a los Consumos Especiales en el que se agrupó a productos como el alcohol, la cerveza, cigarrillos que originalmente estaban considerados en el impuesto a la producción y ventas<sup>5</sup>, con lo que se iría configurando la actual legislación.

En la Ley se estableció que el hecho generador del IVA se daba en el momento en el que se realizaba el acto o se suscribía el contrato y cuyo objeto fuere la transferencia de dominio de los bienes o la prestación de servicios, con la obligatoriedad de emisión de factura<sup>6</sup>. Así mismo, en esta Ley se amplió la base imponible para ciertos servicios y se mantuvo la exención para servicios básicos.<sup>7</sup>

El IVA mantuvo la tarifa del antecesor ITM del 10% y cuyo objeto era el gravar: “...al valor de las transferencias de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza

---

<sup>4</sup> Juan Paz y Miño, Historia de los Impuestos en el Ecuador. Pág. 180

<sup>5</sup> Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir, Servicio de Rentas Internas, Pág. 198

<sup>6</sup> Artículo 59. HECHO GENERADOR. Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial N° 342 de 22 de diciembre de 1989.

<sup>7</sup> Tesis Tributación Indirecta Ecuatoriana- Reformas Tributarias desde 1950. Pág. 74.

*corporal, en todas las etapas de comercialización y al valor de los servicios prestados...'*<sup>8</sup>; así mismo, se estableció crédito tributario a la importación o adquisición de bienes muebles para la venta o de materias primas o insumos gravados con IVA que se empleen en la producción de un nuevo bien o en la prestación de servicios, así como los bienes que se exporten.<sup>9</sup> La declaración del impuesto se la debía realizar de manera mensual.

El Impuesto al Valor Agregado, desde que entró en vigencia, ha tenido varias reformas relativas a su objeto, exenciones, hecho generador, los sujetos pasivos del impuesto, crédito fiscal, forma en que se debe liquidar y pagar, siendo un impuesto que grava a la transferencias de dominio, así como a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal en todas sus etapas de comercialización y a la prestación de servicios, aunque hoy se gravan también las transferencias de derechos protegidos por el Derecho de Propiedad Intelectual. Desde su concepción han existido dos tarifas de impuesto que es la general del 12% (momentáneamente en el 14%) y la que se puede considerar como especial de 0% aplicada para bienes de consumo masivo o de primera necesidad, medicinas e insumos agrícolas, así como a servicios como la educación y salud, entre los más representativos.

En diciembre de 2007 con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria<sup>10</sup>, se introduce una modificatoria en la forma de declaración del IVA para que en las operaciones mensuales, la declaración se realice en el mes siguiente de realizadas las mismas, con excepción de aquellas en las que se hubiese concedido un plazo mayor para el pago en cuyo caso la declaración se la efectuaría en el mes subsiguiente de realizado el hecho. Esta reforma fue beneficiosa para los sujetos pasivos por cuanto en las operaciones realizadas a crédito se concedía más tiempo para el pago del impuesto, generando liquidez en las operaciones.

---

<sup>8</sup> Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 51. OBJETO DEL IMPUESTO Registro Oficial N° 342 de 22 de diciembre de 1989.

<sup>9</sup> Ob. Gt. Artículo 65. CRÉDITO TRIBUTARIO

<sup>10</sup> Suplemento Registro Oficial N° 242, 29 de diciembre 2007.

La tarifa del 12 % en IVA no ha sufrido modificaciones desde el año 2000 y “ ..grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados ..”<sup>1 1</sup> ; así mismo se ha mantenido la tarifa de 0% para bienes considerados de primera necesidad como productos alimenticios en estado natural que no hayan sufrido un proceso de elaboración, medicinas, insumos para la producción agrícola y veterinaria, y servicios tales como educación, energía eléctrica, transporte terrestre de pasajeros, etc.<sup>1 2</sup>

Mediante la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana<sup>1 3</sup> , publicada el 20 de mayo de 2016 se incrementa el IVA al 14% por un periodo de hasta un año, con excepción de los pobladores de las provincias de Manabí, el cantón Misne y algunas circunscripciones de la provincia de Esmeraldas afectadas por el terremoto del 16 de abril, para quienes se dará un descuento de dos puntos porcentuales del IVA pagado en sus consumos,<sup>1 4</sup> la Ley establece que el procedimiento para esta devolución, para que los vendedores de bienes o prestadores de servicios lo realicen de forma directa y se compensen como crédito tributario.

Como dato curioso, es importante señalar que mediante la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas<sup>1 5</sup> -artículo innumerado agregado a continuación del artículo 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno- se establece la devolución de dos puntos de IVA en las transacciones realizadas con dinero electrónico y de un punto en las transacciones con tarjeta de crédito, tanto en la adquisición de bienes y servicios gravados con tarifa 12% y de dos puntos adicionales a partir del 1 del mes de junio mediante compensación directa que el Servicio de Rentas Internas establecerá mediante resolución.

---

<sup>1 1</sup> LR II, Artículo 51

<sup>1 2</sup> La descripción detallada de los bienes y servicios con tarifa 0% se encuentran en los artículos 55 y 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Suplemento Registro Oficial N° 463 de 17 de noviembre de 2004.

<sup>1 3</sup> Suplemento Registro Oficial N° 759

<sup>1 4</sup> Ibid. Disposición Transitoria Primera.

<sup>1 5</sup> Suplemento Registro Oficial N° 744 de 29 de abril de 2016

## 1.2 IMPORTANCIA DEL IVA EN EL PRESUPUESTO DEL ESTADO

Entre los instrumentos de política económica con los que cuenta el Estado para lograr el cumplimiento de sus objetivos están los recursos tributarios que se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones, y los no tributarios que son: originarios, empréstitos y emisión de moneda, que no serán materia de estudio en la presente investigación. (Fenochietto, 2006, pág. 285).

Para Adam Smith en su libro “Riqueza de las Naciones”, los gobiernos debían basar su recaudación en una buena fuente de ingresos que permita financiar bienes públicos y para eso se deberá tomar en cuenta las “normas para la imposición de contribuciones e impuestos” (Groves, 1965, pág. 29), que con el pasar de los tiempos no han perdido vigencia y se han constituido en los principios inspiradores de todo sistema tributario. Para el autor citado los impuestos deben ser justos y equitativos, de esta manera los ciudadanos contribuirán en proporción a sus intereses como lo hacen los arrendatarios de una finca en función a sus intereses en la misma; además deberán ser precisos y no arbitrarios, claros y concisos para el contribuyente y toda persona de esta manera se evita la discrecionalidad del Estado; deberán ser convenientes para que exista precisión tanto en la fecha y forma de recaudación; y, finalmente los impuestos deberán ser económicos, sin que sea gravosa o dificultosa para el contribuyente obligado al pago del impuesto (Finanzas Públicas, 1965, pág. 30).

La Constitución de la República establece que las políticas, programas, proyectos públicos, así como la programación y ejecución del presupuesto del Estado; y la inversión y asignación de recursos públicos deberán estar instrumentadas en el Plan Nacional de Desarrollo<sup>16</sup>, y su ejecución será de obligatorio cumplimiento y de control por parte de la Asamblea Nacional.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> Constitución de la República del Ecuador, Artículo 289. Registro Oficial N° 449 de 20 de octubre de 2008.

<sup>17</sup> *Ibidem* Artículo 294

Así mismo, se establece que el Presupuesto General del Estado<sup>1 8</sup> que es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos de todo el sector público con excepción de los pertenecientes a la Seguridad Social, banca pública, empresas públicas y a los gobiernos autónomos descentralizados, deberá sujetarse al Plan Nacional de Desarrollo.

Como uno de los objetivos específicos de la política fiscal está: “la redistribución del ingreso por medio de transferencia de tributos y subsidios adecuados”<sup>1 9</sup>, tributos que se regirán por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, y que guían al régimen tributario, y como objetivo principal priorizar a los impuestos directos y progresivos.<sup>2 0</sup>

En el Código de Planificación y Finanzas Públicas se clasifica a los ingresos fiscales en permanentes y no permanentes, los permanentes son los recursos públicos que recibe el Estado a través de sus Instituciones y organismos públicos de manera continua periódica y previsibles<sup>2 1</sup>, y servirán para financiar egreso permanente<sup>2 2</sup> como salud educación y justicia que de manera excepcional se podrá financiar con ingresos no permanentes. Dentro de los ingresos permanentes encontramos a los impuestos, tasas, contribuciones y transferencias; y, en los no permanentes a los petrodólares y transferencias de financiamiento.

Es importante esta clasificación para determinar la importancia que tienen los impuestos en el Presupuesto del Estado y de manera específica el impuesto al valor agregado, que según proyecciones en la Proforma del Presupuesto para el año 2015, ascendió a USD 36.317,12 millones, de los cuales USD 24.412,25 millones correspondieron a ingresos permanentes es decir el 67.22% y por concepto de no permanentes USD 11.904,87 millones, equivalentes al

---

<sup>1 8</sup> Artículo 292

<sup>1 9</sup> Artículo 285

<sup>2 0</sup> Artículo 300

<sup>2 1</sup> Artículo 78

<sup>2 2</sup> Artículo 286 Constitución de la República

32.78%<sup>2 3</sup> De estos ingresos permanentes el rubro de impuestos ascienden a 15.565,70 millones que representan el 63.76% correspondiendo de este ingreso por concepto de IVA 7.033,08 millones es decir el 45.18% monto que refleja la importancia de este impuesto en la recaudación total tributaria

## Ingresos Permanentes y No Permanentes

PROFORMA 2015  
(Millones de dólares)

<b>INGRESOS TOTALES</b>	<b>36,317.12</b>
<b>INGRESOS PERMANENTES</b>	<b>24,412.25</b>
<b>IMPUESTOS</b>	<b>15,565.70</b>
A LA RENTA GLOBAL	4,288.82
SOBRE LA PROPIEDAD	315.57
SOBRE EL CONSUMO DE BIENES Y SERVICIOS ICE	858.28
AL VALOR AGREGADO NETO	7,033.08
SOBRE EL COMERCIO INTERNACIONAL	1,381.79
A LA SALIDA DE DIVISAS	1,344.61
A LA CONTAMINACIÓN AMBIENTAL	161.27
A LA RENTA PETROLERA	76.07
IMPUESTOS DIVERSOS	106.20
<b>OTROS INGRESOS TRIBUTARIOS</b>	<b>3,060.57</b>
TASAS POR VENTA DE BIENES Y SERVICIOS	2,218.72
RENTA DE INVERSIONES Y MULTAS	428.43
PARTICIPACIONES CORRIENTES PETROLERAS	29.46
OTROS INGRESOS	383.96
<b>CUENTA DE FINANCIAMIENTO DE DERIVADOS DEFICITARIOS CFDD</b>	<b>5,785.98</b>
<b>INGRESOS NO PERMANENTES</b>	<b>11,904.87</b>
<b>INGRESOS PETROLEROS</b>	<b>3,043.34</b>
REGALÍAS EMPRESAS PÚBLICAS	554.50
MARGEN DE SOBERANÍA	822.59
SALDOS DE INGRESOS DISPONIBLE PRESTACIÓN DE SERVICIOS	774.26
EXPORTACIONES DIRECTAS EMPRESAS PÚBLICAS	892.00
<b>OTROS INGRESOS NO PERMANENTES</b>	<b>44.07</b>
<b>FINANCIAMIENTO PÚBLICO</b>	<b>8,817.45</b>
INTERNO	1,606.82
EXTERNO	7,200.00
CUENTAS POR COBRAR	10.64

Fuente: Ministerio de Finanzas  
Elaboración: Subsecretaría de Presupuesto

Los Ingresos tributarios son parte de los ingresos permanentes que en la Proforma del Presupuesto General del Estado; para el año 2015 se estima que éstos permitirán obtener recursos al Estado central y fomentar la inversión y el ahorro, tomando en cuenta la capacidad contributiva del ciudadano, y de esta forma corregir las desigualdades económicas, para una justa y equitativa distribución de la riqueza, con mayor participación de los

<sup>2 3</sup> Justificativo Proforma Presupuesto General del Estado 2015, Subsecretaría de Presupuesto. Noviembre 2014. <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/01/Justificativo-de-Ingresos-y-Costos-Proforma-2015-PDF.pdf>

impuestos directos y progresivos sobre los indirectos,<sup>2 4</sup> lo cual en mi opinión no se presenta, dado que más de 8 mil millones provienen de impuestos indirectos y regresivos, como el IVA y el ICE

Con la finalidad de que la recaudación sea efectiva y esté amparada en el principio de reserva legal se ha expedido normativa que permite la aplicación de los impuestos como instrumentos de política económica como son: la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno - LORTI, Ley para la Equidad Tributaria, Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, así como reformas establecidas en otros cuerpos legales como el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, el Código Orgánico Monetario y Financiero y otras.<sup>2 5</sup>

Las instituciones encargadas de dar la información sobre las estimaciones tributarias son el Ministerio Coordinador de Política Económica en lo referente a supuestos macroeconómicos; el Servicio de Rentas Internas - SRI en lo relacionado a las metas de gestión institucional, estadísticas de recaudación y leyes tributarias; y en lo referente a normativa que tiene incidencia en el rendimiento de los impuestos y las asignaciones a las entidades beneficiarias de esta recaudación, siendo su gestión fundamental para la recaudación proyectada.<sup>2 6</sup>

En el Justificativo de la Proforma del Presupuesto para el año 2015 se proyecta una mayor recaudación en relación a los ingresos estimados a diciembre del año anterior, en 7,61% con la misma presión tributaria frente al PIB de 14,5%, como se puede observar en el cuadro de ingresos tributarios.<sup>2 7</sup>

---

<sup>2 4</sup> *Ibíd.*, p 15

<sup>2 5</sup> *Ibíd.* *em*

<sup>2 6</sup> *Ibíd.*, p 16

<sup>2 7</sup> *Ibíd.*, p 17

**CUADRO 4: Ingresos Tributarios**  
**PROFORMA 2015**  
(Millones de dólares y porcentajes)

CONCEPTO	ESTIMADO 2014	% PIB	PROFORMA 2015	% PIB	APORTE 2015	VARIACIÓN 2015/2014
<b>TOTAL</b>	<b>14.613,04</b>	<b>14,5%</b>	<b>15.724,41</b>	<b>14,5%</b>	<b>100,00%</b>	<b>7,61%</b>
RENTA	4.039,46	4,0%	4.288,82	3,9%	27,27%	6,17%
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	6.405,72	6,3%	7.033,08	6,5%	44,73%	9,79%
IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES	807,02	0,8%	858,28	0,8%	5,46%	6,35%
ARANCELARIOS A LAS IMPORTACIONES	1.363,28	1,3%	1.381,79	1,3%	8,79%	1,36%
A LA SALIDA DE DIVISAS	1.283,61	1,3%	1.344,61	1,2%	8,55%	4,75%
OTROS IMPUESTOS	468,96	0,5%	583,05	0,5%	3,71%	24,33%
OTROS INGRESOS	244,98	0,2%	234,78	0,2%	1,49%	-4,16%

**NOTA (1)** Recaudados por el Estado Central sin transferencias

**Fuente:** SRI – SENA – Ministerio de Finanzas

**Elaboración:** Subsecretaría de Presupuesto

El IVA es un impuesto que se cobra en todas las fases de producción y comercialización, aunque recae finalmente en el consumidor final, constituyéndose en el indicador de dinamismo del mercado, además de ser un importante rubro en la recaudación tributaria como se ha señalado anteriormente. En el Justificativo de la Proforma se hace la proyección de recaudación efectiva de los períodos 2011-2013, y enero y septiembre 2014, clasificada según su origen, con previsión de supuestos macroeconómicos para el año 2015.<sup>28</sup> En la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado<sup>29</sup> se estableció que:

..el valor del Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado en la adquisición local o importación de bienes y de demanda de servicios por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Looz, universidades y escuelas politécnicas, Gobiernos Autónomos Descentralizados, agencias especializadas internacionales, organismos no gubernamentales y personas jurídicas de derecho privado que hayan sido designadas ejecutoras en convenios internacionales; les será compensado vía transferencia de capital, con cargo al Presupuesto General del Estado; además determina que los valores a devolverse no serán parte de los ingresos permanentes del Estado Central.<sup>30</sup>

Así mismo, esta Ley establece que tendrán derecho a crédito tributario por lo pagado en las adquisiciones locales de chasis y carrocería que realicen los contribuyentes que tengan como giro de su actividad económica el transporte terrestre público de pasajeros en buses de

<sup>28</sup> *Ibídem*

<sup>29</sup> Suplemento del Registro Oficial N° 583 de 24 de noviembre de 2011.

<sup>30</sup> Justificativo Proforma Presupuesto General del Estado 2015. Op. cit., p 18

servicio urbano, sujeto a precio fijado por las autoridades competentes, conforme a la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial.<sup>3 1</sup>

Existen otras transacciones no sujetas al pago del IVA que están determinadas en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones para los administradores y operadores de las Zonas Especiales de Desarrollo (ZEDE), para los bienes que importen, si son destinados a la zona autorizada, o incorporados en alguno de los procesos de transformación productiva que allí se desarrolla, así mismo se establece el derecho de crédito tributario por el IVA pagado en la compra de materias primas, insumos y servicios provenientes del territorio nacional que igualmente se integre al proceso productivo; así, también se establece el derecho a crédito tributario, exclusivamente por el IVA pagado en la adquisición de combustible aéreo, a los contribuyentes que tengan como giro de su negocio el transporte de carga al extranjero.<sup>3 2</sup>

Es importante señalar que por el IVA pagado en las actividades locales o importación de bienes que se exporten, o en bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos que se empleen en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, las personas naturales y sociedades tienen derecho a devolución del impuesto sin intereses en un plazo máximo de noventa días<sup>3 3</sup>, en tal virtud, este rubro no pasa a formar parte del Presupuesto con el que cuenta el Estado.

---

<sup>3 1</sup> *Ibídem*

<sup>3 2</sup> *Ibídem*

<sup>3 3</sup> Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 72.

### 1.3 CARACTERÍSTICAS DEL IVA COMO IMPUESTO INDIRECTO

En la clasificación general de los impuestos tenemos a los directos e indirectos, siendo los directos los que gravan a la riqueza o a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y dentro de los indirectos encontramos al IVA, el más significativo de esta clase, cuya particularidad principal es la de gravar casi a todas las operaciones mercantiles, tanto de bienes como de servicios<sup>3 4</sup>. Esto quiere decir que a lo largo de la cadena productiva. A decir de José María Pérez Martínez *“...Los empresarios o profesionales repercutirán el impuesto en las entregas de bienes y prestación de servicios que efectúen en el ejercicio de su actividad, asumiendo como sujetos pasivos una obligación de ingreso en la Hacienda Pública”*<sup>3 5</sup>. En la actividad comercial, los agentes obligados al pago del impuesto por la adquisición de bienes y servicios, independientemente de su capacidad contributiva o de su condición socioeconómica, es por eso que es un impuesto que grava la transacción sin importar la capacidad contributiva de sujeto pasivo.

Una de las principales características del IVA es que a pesar de ser un impuesto plurifásico, que está presente en todas las etapas de la cadena productiva, así como en la comercialización de bienes y servicios, permitir que existan deducciones por las compras de bienes y servicios que se incorporan a la cadena productiva; de esta manera el impuesto efectivo para el fisco será lo que resulte de lo cobrado en las ventas menos lo pagado en las compras cuya diferencia se establecerá al final de la cadena productiva con lo pagado por el consumidor final. Este impuesto al no tener en cuenta la capacidad contributiva del consumidor afecta a todos por igual, es por eso que en consideración a que la generalidad de

---

<sup>3 4</sup> Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 52 - Objeto del impuesto.- (Sustituido por el Art. 17 de la Ley s/n, R O 94-S, 23-XI-2009).- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.

<sup>3 5</sup> José María Martínez, Miguel Redondo Barcala Manual de Impuesto sobre el valor agregado, Consejo General del Colegio de Economistas de España, Madrid, 2006.

la población requiere de servicios como son la salud y la educación, se ha diseñado un sistema de exoneraciones o no sujeción o tarifa cero.

Esta deducción del IVA que en la legislación ecuatoriana se conoce como crédito tributario, está sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos por parte de los sujetos pasivos como la incorporación al activo fijo de los bienes que se adquieran para el proceso productivo, así como por la adquisición de materias primas o insumo y servicios y servicios necesarios para el proceso de producción o comercialización, en esos casos tendrán derecho a crédito tributario por la totalidad de estas adquisiciones, así como para los exportadores en la adquisición de insumos para la exportación<sup>3 6</sup>.

La neutralidad del impuesto es materia de debate, por cuanto deberían existir bienes y servicios con la misma tarifa para que eso se alcance. Sin embargo se logra atenuar el efecto regresivo del impuesto, cuando es asumido por el consumidor final que no tiene derecho a devolución o crédito por no ser parte de la cadena productiva, con una excepción no muy significativa como es la devolución del IVA que pagan las personas de la tercera edad por la adquisición de bienes de primera necesidad; así mismo no tienen derecho a crédito tributario los sujetos pasivos que vendan bienes o presten servicios gravados con tarifa cero o sin IVA, por las adquisiciones, en ese caso al no existir devolución o acreditación por las compras realizadas con tarifa general se altera la mecánica del impuesto del impuesto.

La normativa española que está armonizada con la legislación de la Comunidad Europea, de aplicación obligatoria en todos los países miembros, y de la que España pasó a formar parte el 1 de enero de 1986, presenta muchas ventajas, que facilitaron la incorporación en las legislaciones europeas y que fueron señaladas en la exposición de motivos del Manual del

---

<sup>3 6</sup> Ley de Régimen Tributario Interno, numeral 1, Art. 66 Crédito Tributario

Impuesto sobre el Valor Añadido de la normativa española, aspectos que consideramos importantes para el proceso de aproximación de las legislaciones andinas<sup>3 7</sup> :

**Neutralidad Interior.** - Esta característica, propia del IVA, tiene relación con la neutralidad para las personas que participan en la cadena productiva de bienes y servicios, por cuanto al permitir que estos sujetos puedan recuperar el impuesto pagado en las adquisiciones, éste solamente recaería sobre el consumidor final, siendo neutro para los factores de producción.

**Neutralidad Exterior.**- Esta característica del IVA es fundamental por cuanto constituye materia de este trabajo investigativo, y tiene relación con el principio general de que no se exportan impuestos, y que ha permitido que la Unión Europea<sup>3 8</sup> lo aplique de manera general. Hace relación a que los bienes y servicios que se exportan sean gravados con el impuesto en el destino, es decir al no exportar bienes gravados, se permite que el país que importa aplique la misma tasa que se aplica en el país de origen de los bienes.

**Generalidad.**- Es un impuesto que está presente en casi todas las actividades comerciales, tanto de producción como de comercialización de bienes y servicios, lo que ha permitido que no se generen distorsiones en su aplicación; es así que el principal instrumento de recaudación fiscal para los países, es el IVA con la posibilidad de aplicación a toda la cadena productiva.

**Simplificación del Sistema Fiscal.**- Es de fácil aplicación y recaudación lo que ha permitido que sea el impuesto indirecto de mayor aceptación por su capacidad de recaudación y compensación para los sujetos obligados, eliminándose impuestos que no tienen características de neutralidad y que dificultan la recaudación.

**Incidencia Positiva sobre la inversión Empresarial.**- Esta característica permite a los empresarios que adquieren bienes de capital para sus procesos productivos, que conllevan una depreciación por un tiempo no menor a cinco años, la deducción inmediata del IVA en

---

<sup>3 7</sup> Cb. Gt. Pág. 23-24. Exposición de motivos, Ley 30/1985 de dos de agosto

<sup>3 8</sup> Cb. Gt. Pág. 24

costos de estas adquisiciones, permitiendo de esta manera que tengan liquidez y no acumulen el impuesto que generan estas adquisiciones, cuya vida útil es superior al ejercicio fiscal anual.

#### **1.4 ANTECEDENTES DE ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (CAN)**

En el proceso para armonizar los impuestos indirectos en la Comunidad Andina, el IVA es el que mayor interés despierta en académicos, y quizá en los agentes económicos, por la importancia en las transferencias de bienes y servicios en un mercado comunitario cada vez más amplio y diverso, proceso que para llegar a su consolidación requerirá de la decisión política y legislativa que permita adecuar la normativa interna a la supranacional, proceso que ha llevado varios años sin que hasta la fecha existan visos de consolidación.

En este proceso supranacional, la Comunidad Andina de Naciones (CAN) ha encaminado el proceso a través de Decisiones que van en el camino de fortalecimiento de la armonización; así, tenemos la Decisión 324 referente al “Arancel Externo Común, Programa de Liberación e Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales”<sup>39</sup>; la Decisión 330 referente a la “Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales”<sup>40</sup>; la Decisión 388 para la “Armonización de los Impuestos Indirectos con Incentivos a las Exportaciones de Bienes”<sup>41</sup>; la Decisión 599 que es materia de este estudio y que hace relación a la “Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado”<sup>42</sup>; y, la Decisión 635 sobre la “Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la Armonización de Aspectos Sustanciales y

---

<sup>39</sup> Publicada en la Gaceta Oficial de Acuerdo de Cartagena No. 114, de 27 de agosto de 1992.

<sup>40</sup> Publicada en la Gaceta Oficial de Acuerdo de Cartagena No. 120, de 30 de octubre de 1992.

<sup>41</sup> Publicada en la Gaceta Oficial de Acuerdo de Cartagena No. 211, de 17 de julio de 1996.

<sup>42</sup> Publicada en la Gaceta Oficial de Acuerdo de Cartagena No. 1063, de 5 de mayo de 2004.

Procedimientos de los Impuestos Tipo Valor Agregado y Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo”<sup>4 3</sup>. (Montaño C , 2013).

Dentro de esta normativa comunitaria la Decisión 388 es muy importante en el proceso de armonización, por cuanto se inspira en los principios de no exportación de impuestos indirectos, así mismo se establece que los impuestos tipo valor agregado no deben ser trasladados al mercado de destino (Principio del Destino del IVA) al que se exportan, por cuanto esto afectaría su competitividad, se encarecería la mercancía y se perdería mercado en relación con los productos locales; y que los impuestos de este tipo deben tener un tratamiento de devolución, como lo determina el tercer Considerando de la Decisión 388:

( ..) la devolución total de los impuestos indirectos que graven la adquisición de materias primas insumos intermedios, servicios y bienes de capital vinculados a la producción, nacionales o importados, consumidos o utilizados en la producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes destinados a ser exportados.<sup>4 4</sup>

En el artículo 7 de Decisión 388 se establece la obligatoriedad que tienen los Estados miembros de informar las acciones encaminadas a la implementación de esta normativa, lo que ha decir del profesor Montaño es un reconocimiento tácito de la limitación que tiene la Comunidad Andina para modificar la legislación interna de sus miembros, así como el proceso de armonización dependerá del compromiso que asuma cada Estado para modificar y acoplar la legislación interna a la comunitaria o supranacional, con la limitante que esta Decisión no establece plazos en los que se debían adecuar las legislaciones a la Decisión, quedando como una recomendación sin poder de exigibilidad de su cumplimiento o lo que se en la doctrina se suele denominar “Soft Law” sin poder de control sobre su cumplimiento. (Montaño C , 2013, págs. 8-9).

---

<sup>4 3</sup> Publicada en la Gaceta Oficial de Acuerdo de Cartagena N.º. 1372, de 21 julio de 2006.

<sup>4 4</sup> Decisión 388, Considerando Tercero. Ver: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/Dec388s.asp>

Esta deficiencia de la norma es corregida posteriormente en con la Decisión 599 de 2004, que establece los plazos de diez años contados a partir de la entrada en vigencia de la Decisión para que las legislaciones internas se armonicen con la norma comunitaria; posteriormente, la Decisión 635 del 2006 prorroga este plazo para que las Decisiones 599 y 600 entren en vigencia el primero de enero del 2008 y en caso de ser necesario un tiempo mayor extenderlo hasta por tres años mediante solicitud motivada por parte de los Estados miembros y en la que se deberá indicar el grado de avance en la adopción de las medidas establecidas en estas Decisiones. Esta obligatoriedad por parte de los Estados miembros de informar a la Secretaría General de la Comunidad Andina, de las acciones encaminadas a avanzar y alcanzar el proceso de armonización, la tiene que hacer ante el órgano que administra el proceso de integración, la misma que se encarga de verificar el cumplimiento de normas comunitarias y presentar propuestas de Decisiones ante el Consejo de Cancilleres y a la Comisión de la Comunidad Andina.

Es importante señalar que el proceso en la armonización de los impuestos de tipo valor agregado requiere del compromiso político y legislativo de los Estados para que la normativa interna se acople a la normativa comunitaria y ésta se vaya incorporando, lo que denota que es un proceso que deberá surgir de cada país, con la admisión de que la Comunidad tiene limitación para que reformar la legislación interna y su aceptación dependerá de las Asambleas legislativas de sus miembros.

## CÁPI TULO II

### IMPLICACIONES CONSTITUCIONALES DE LA ARMONIZACIÓN DEL IVA EN ECUADOR

#### 2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE INSPIRAN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO NACIONAL E INTERNACIONAL

La Constitución de la República instituye como una de las atribuciones de la Asamblea Nacional, la de crear, modificar o suprimir tributos mediante ley<sup>4 5</sup>, los que deberán estar inspirados en los principios de capacidad contributiva, reserva de ley y el principio democrático que asegure que el órgano que representa la soberanía del pueblo cumpla con la voluntad de la mayoría que los eligió, de esta manera se materializa la soberanía “...cuando el Estado ejercita primero su poder tributario de creación de normas sobre la materia y luego su potestad para aplicarlas.” (Montaño C, 2006, pág. 334).

La soberanía entendida como el poder estatal de creación de normativa interna es el monopolio del Estado en la producción jurídica, sin que se permita la injerencia de otros Estados o entes externos como el caso de organismos supranacionales en este proceso. El poder tributario está en la Constitución a decir de Dño Jarach y Fernando Sainz de Bujanda, citados por Montaño (2006, pág. 337), para quienes el poder tributario está radicado en la Constitución y para la creación de tributos este poder cumple tres funciones:

1. Delimita la estructura del poder tributario por medio de la indicación del órgano u órganos titulares de supremacía tributaria en quienes se radica en concreto el poder tributario;

---

<sup>4 5</sup> Artículo 120.7

2. Fija las condiciones de ejercicio del poder tributario, para reiterar que ha de ser la ley, en sentido formal, la fuente de la tributación y que solo por excepción cabe hacer extensiva esa posibilidad a la ley en sentido material;
3. Propone los principios que han de orientar tanto al sistema tributario como a cada tributo en especial.

En la Constitución se establecen los principios que inspiran el régimen tributario como son los de: “..generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria..”<sup>46</sup>, mismos que guían a la Asamblea Nacional, órgano que tiene poder tributario para sancionar la ley cuando se trate de crear, modificar o suprimir impuestos<sup>47</sup>, mediante proyectos de ley presentados únicamente por el Presidente de la República<sup>48</sup>, disposiciones que a su vez cumplen con los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley, como manifestación de soberanía estatal en materia fiscal.

La “soberanía de la Constitución” no es otra cosa que la supremacía de ésta sobre los poderes constituidos, de esta forma el ordenamiento jurídico encontrará regularidad y uniformidad en su actuación, la misma que se encuentra establecida en la Constitución. (Pérez Royo J., pág. 137).

Este principio que está presente en las Constituciones de la mayoría de países como en la de los Estados Unidos de América, en que por tratarse de una organización política que no se ha visto influida por monarquías como el caso europeo, este principio ha sido incorporado en su texto constitucional desde su origen en 1787 y muestra de aquellos lo encontramos en su preámbulo que dice: “Nosotros, el pueblo de los Estados Unidos, ... ordenamos y establecemos esta Constitución para los Estados Unidos”. (Pérez Royo J., pág. 139). Este preámbulo es lo suficientemente claro y no existe duda que la soberanía reside en el pueblo y que su voluntad se plasma en la Constitución sin que en lo posterior se lo vuelva a

---

<sup>46</sup> Artículo 300, *Ibídem*

<sup>47</sup> Artículo 301, *Ibídem*

<sup>48</sup> Artículo 135, *Ibídem*

mencionar. En el caso ecuatoriano una fórmula similar recoge el preámbulo constitucional: “NOSOTRAS Y NOSOTROS, el pueblo soberano del Ecuador” y se enfatiza en el artículo primero al señalar que dicha soberanía radica en el pueblo, como fundamento de la autoridad y que se la ejerce a través de órganos de poder público establecidos en la norma fundamental.

Así mismo, la Soberanía de la Constitución es un límite para el accionar de los poderes constituidos, de manera interna para que no puedan establecer un camino distinto al establecido en el texto constitucional, así como externo para que el Estado no sea obligado internacionalmente sin seguir el procedimiento establecido en el mismo texto. Nuestra Constitución establece que los tratados internacionales deberán ser adecuados “formal y materialmente” al ordenamiento jurídico interno, esto a fin de evitar su inconstitucionalidad<sup>49</sup>.

El Régimen Tributario establece que: Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. (Constitución, artículo 301).

## **2.2 EL DERECHO COMUNITARIO COMO NUEVA ESTRUCTURA DE INTEGRACIÓN**

Nuestra Constitución destina un Capítulo a la integración latinoamericana dentro del cual establece que el Estado tendrá como objetivo estratégico la “...consolidación de organizaciones supranacionales conformadas por Estados de América Latina y del Caribe, así como la suscripción de tratados y otros instrumentos internacionales de integración regional.”<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Artículo 84 ibídem

<sup>50</sup> TÍTULO VII. RELACIONES INTERNACIONALES. Capítulo Tercero Integración Latinoamericana, artículo 423.7, Ibídem

Estos objetivos trazados por la Constitución se circunscriben en los postulados del Derecho Comunitario que en la actualidad constituye una forma nueva de integración económica y que ha decir de Guillermo Chahín Lizcano es una forma de “...describir fenómenos relacionados con el sector externo de la economía, la cooperación internacional, el comercio exterior y, en una palabra, la integración económica.”<sup>51</sup>

Los procesos de integración se clasifican en “institucionalizados” y “no institucionalizados” siendo los primeros los que están provistos de una estructura jurídica con capacidad de generar derecho comunitario derivado como es el caso de la Unión Europea y lo más cercano a nuestro estudio la Comunidad Andina, que a decir de Chahín Lizcano dependiendo de los objetivos que se persiguen estos pueden construir agrupaciones de países en los cuales, los Estados dan paso a una comunidad integrada por varios Estados que se encuentran gobernados por un ordenamiento jurídico propio, con autonomía en sus decisiones en los campos que son objeto de integración. (Universidad Nacional de Colombia, pág. 63).

El objeto de este estudio es la armonización de la legislación tributaria con los impuestos al valor agregado que se encuentra regido por los principios constitucionales de “legalidad” y de “reserva de ley” mismos que no pueden ser vulnerados al momento de la creación, modificación o supresión de tributos nacionales, que como se dijo anteriormente, deberán ser aprobados por la Asamblea Nacional. Este es uno de los puntos de mayor controversia con el Derecho Comunitario por cuanto la soberanía fiscal estatal no puede ser delegada a órganos comunitarios que carecen de representación popular y de democrática.

El Derecho Comunitario no puede imponerse sobre el derecho interno de los países que lo conforman, a pretexto de dinamismo comunitario o de agilidad en el proceso de armonización legal, desconociendo normas fiscales internas, y menos aún establecer tributos

---

<sup>51</sup> Negociación Internacional, Universidad Nacional de Colombia, p. 58

en franco desconocimiento del principio de “*nullum tributum sine lege*”, que hace relación a que no puede existir tributo sin ley, las mismas que deberán ser aprobadas por el órgano legislativo con representación popular; por lo tanto el derecho comunitario derivado simplemente tiene que limitarse a lo establecido en los tratados originarios. Este principio se encuentra presente en la mayoría Normas Fundamentales de los países y en algunas que reconocen un valor supralegal pero infraconstitucional como es el caso de las Constituciones de los países que conforman la Comunidad Andina. (Montaño C , pág. 340).

En el caso del Ecuador la Constitución establece que la Asamblea Nacional deberá aprobar o improbar los tratados internacionales<sup>5 2</sup> en los casos que corresponda y el artículo 419.7 determina que esta ratificación o denuncia se da cuando se: “Atribuya competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional”.

La norma constitucional no reconoce al derecho comunitario un valor supraconstitucional y vale decir que la Constitución tiene un componente democrático que lo integran los derechos individuales y libertades fundamentales y el principio de la distribución que es una limitación al poder que no puede estar invadido por el poder político internacional que carece de representación popular. (Montaño C , pág. 340).

### **2.3 EL DERECHO COMUNITARIO ANDINO Y SU PRIMACIA Y EFECTO DIRECTO SOBRE EL ORDENAMIENTO INTERNO DE LOS PAISES MEMBROS**

Como se ha venido evidenciado a lo largo de la presente investigación la armonización de los impuestos indirectos de tipo valor agregado en el proceso de integración andina es una cuestión de orden jurídico con trascendencia económica, pero que no podrá llevarse a cabo

---

<sup>5 2</sup> Artículo 120.8

mientras no se diseñe la estructura constitucional aceptada por los estados miembros y que se encuentre respaldada en el derecho comunitario.

En el Tratado de Creación se define lo que será el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, se establece la primacía sobre el derecho interno de los países miembros, la naturaleza, normas que lo integran, jerarquía de los distintos cuerpos normativos, ámbito de aplicación personal y territorial, la aplicación, ejecución y producción de la normativa comunitaria, los órganos encargados del cumplimiento, así como también los sujetos a los que está destinada la normativa<sup>5 3</sup>. Estos elementos se encuentran detallados en los primeros cuatro artículos en donde se establece que:

..el ordenamiento comunitario andino se compone principalmente, de dos tipos de normas que son “originarias”, “primarias”, o “constitucionales”, las unas contenidas en el Acuerdo de Cartagena y en el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia con sus respectivos y ya numerosos protocolos modificatorios; y “derivadas” o “secundaria”, las otras, que son las contenidas en las Decisiones del Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores y de la Comisión de la Comunidad Andina y en las Resoluciones de la Secretaría General.<sup>5 4</sup>

Este ordenamiento jurídico que rige a la Comunidad se encuentra establecido en el artículo primero del Tratado de Creación del Tribunal<sup>5 5</sup>, y se puede evidenciar que el derecho derivado tiene relación de subordinación en relación al derecho originario, así mismo se establece que el derecho comunitario tendrá aplicación directa y de manera privilegiada sobre el derecho interno de los países miembros, con la obligatoriedad de adoptar las medidas tendientes a la aplicación de la legislación comunitaria andina.

---

<sup>5 3</sup> Negociación Internacional, Guillermo Chahín Lizcano, p 72

<sup>5 4</sup> *Ibidem*, p 72

<sup>5 5</sup> Art. 1.- El ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, comprende:

- a) El Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e Instrumentos adicionales;
- b) El presente Tratado y sus Protocolos Modificatorios;
- c) Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina; y,
- d) Las Resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina; y,
- e) Los Convenios de Complementación Industrial y otros que adoptan los Países Miembros entre sí y en el marco del proceso de la integración subregional andina.

Una de las características del derecho comunitario es la supranacionalidad de sus normas que coexiste con el ordenamiento jurídico interno de los países miembros, sin que exista conflicto, pero si una estrecha interrelación y coordinación, que goza de autonomía delegada en el Tratado de Creación, y que se manifiesta con estas características principales:

1. La transferencia de una porción de la soberanía con delegación definitiva de competencias; y,
2. La existencia de órganos e instituciones comunitarias autónomas, en las que la toma de decisiones y expedición de fallos sean aceptados por todos los países de la comunidad, sin que se les oponga ninguna restricción de carácter jurídico, peor de carácter político.<sup>5 6</sup>

En la Comunidad Andina estas características del derecho comunitario derivan de las normas establecidas en su Tratado de Creación del Tribunal que establecen que: “Las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina.”<sup>5 7</sup>; así mismo, se establece que estas Decisiones tomadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión, así como las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros desde la fecha de publicación, en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que se señale una fecha distinta para que entren en vigencia.

Estas Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno mediante acto expreso, cuando esto se disponga en su texto, eso se realizará mediante acto expreso con señalamiento de la fecha a partir de cual entrará en vigor en país miembro (Artículo 3 Tratado de Creación de Justicia de la Comunidad Andina).

Estas características antes mencionadas, se manifiestan en los artículos que determinan el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, que culmina con el artículo cuatro en el que

---

<sup>5 6</sup> Michael Schueitzer, Derecho europeo, Buenos Aires, Depalma, 1987, pp 150-152. Citado por César Montaña Galarza, Comentario y reflexiones sobre derecho comunitario, Revista Foro, p 214.

<sup>5 7</sup> Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, artículo 2

se establecen obligaciones para la adopción de medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de esta normativa conforme al ordenamiento supranacional de la comunidad; compromiso que de ser necesario conlleva la no adopción de mecanismos contrarios con la normativa comunitaria tendientes a obstaculizar su aplicación.

Se ha señalado que el derecho comunitario tiene primacía sobre el ordenamiento jurídico interno, en relación a que su aplicación desplaza a cualquier que se le oponga y deberá interpretarse de conformidad a la normativa comunitaria, sin que se pueda interponer ninguna acción tendiente a enervar su eficacia, así como su inobservancia conlleva la reparación de los daños que esta podría generar.

Otro efecto de la primacía es el procedimiento para que se pueda modificar o derogar de la normativa comunitaria que sólo procederá con una de igual jerarquía y por el órgano supranacional, sin que sea competente el órgano legislativo nacional; así mismo, no existe control constitucional por parte de los países miembros, "...Solo una especie de control cuasi constitucional es posible a cargo del tribunal comunitario que se trate, mejor dicho, por medio de un control de legalidad de los actos normativos de las instituciones comunitarias." (Montaño Galarza, pág. 218).

En el sistema de integración europeo el Tribunal de Justicia de las Comunidades realiza este control por medio del recurso de anulación, que permite a los estados miembros, al Consejo, a la Comisión y, bajo ciertas condiciones, al Parlamento solicitar la anulación total o parcial de disposiciones comunitarias, y a los particulares solicitar la anulación de los actos jurídicos que los afecten directa e individualmente. En la Comunidad Andina este control se ejecuta por medio de la acción de nulidad. (Artículos 17 a 22 AC).<sup>5 8</sup>

El principio de aplicación directa e inmediata en el sentido formal es una de las cualidades de este ordenamiento, que sin la necesidad del auxilio de normativa complementaria se integra al sistema jurídico local, esto lo han desarrollado en el sistema comunitario europeo y se

---

<sup>5 8</sup> César Montaño Galarza, Comentario y reflexiones sobre derecho comunitario, Revista Foro, p. 218.

encuentra en la “Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 3 de abril de 1968, Firma *Milkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH c. Hauptzollamt Paderborn* asunto 28/67.” (Montaño Calarza, pág. 220).

En sentido material, los ciudadanos podrán invocar la norma comunitaria para que un juez local aplique “.los tratados, protocolos, decisiones, resoluciones, etc., del sistema comunitario...”<sup>59</sup>; en sus relaciones entre particulares o con los poderes públicos, así mismo, en caso de ausencia de normativa o si esta fuera inaplicable por entrar en contradicción con la comunitaria.

Las disposiciones del derecho comunitario tienen supremacía sobre los poderes de los estados miembros “—se entiende en todo el territorio— sin limitación del orden estatal, regional, o municipal;” los ciudadanos podrán exigir en los tribunales nacionales en virtud que esta normativa ha hecho surgir nuevas obligaciones y derechos que deberán ser observados por los tribunales nacionales, así como en las instancias administrativas judiciales y supranacionales.<sup>60</sup>

A decir de Montaño Calarza, los principios de primacía y efecto directo es una de las obligaciones básicas que asumen los países en proceso de integración y que tiene una obligación de hacer que su ordenamiento interno se acople al comunitario y la de hacer consistente para que la normativa local no interfiera con la comunitaria como lo establece el artículo cuatro del Tratado de Creación del Tribunal.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> *Ibídem*, p. 220

<sup>60</sup> *Ibídem*, p. 221

<sup>61</sup> Hay que reconocer que los principios del derecho comunitario son garantías de su autonomía, imperatividad, y eficacia, que le permiten proclamar que despliega efectos por sí mismo, que prevalece frente a la pretensión de aplicabilidad de una norma incompatible. Sobre el tema, el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena en sentencia de nulidad del 10 de junio de 1987 expresó que:

... el Ordenamiento Jurídico del Acuerdo de Cartagena es imperativo, de aplicación obligatoria en todos los Países Miembros y que debe ser respetado y cumplido por todos ellos y por supuesto por los

La Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos tipo Valor Agregado,<sup>6 2</sup> al ser una norma perteneciente al derecho comunitario, previamente a su incorporación a la legislación interna, se deberá hacer un análisis constitucional de la pertinencia de la aplicación y los ámbitos de validez, al respecto Montaña Galarza se refiere en este sentido:

Respecto al derecho comunitario, el *ámbito de validez material* se refiere a las materias que ha sido efectivamente y de manera expresa atribuidas por parte de los estados miembros a la Comunidad y sus órganos e instituciones para que sean regulados por éstos; *el ámbito de validez subjetivo* tiene que ver con los sujetos (personas naturales o jurídicas) a los cuales se destinan las normas del ordenamiento jurídico comunitario, normalmente a los propios órganos de la Comunidad, a los estados miembros y su institucionalidad, y a las personas naturales y jurídicas que en el territorio comunitario se desenvuelven realizando actos de variada naturaleza; *el ámbito de validez espacial* se refiere a los límites geográficos de aplicación del derecho comunitario, lógicamente el ordenamiento jurídico de la integración se aplica en el territorio comunitario, que es el resultado de la suma de los territorios de los estados que participan en el proceso de integración; y finalmente, *el ámbito de validez temporal* del derecho de la Comunidad, que se refiere al momento de entrada en vigor de sus disposiciones.<sup>6 3</sup>

Para aclarar estos conceptos, Montaña cita al autor Zelada Castedo (Derecho de la Integración Económica Regional, 1989, pág. 341) para quien, en la actuación de la Comunidad, se tendrá presente el “principio de legalidad” que es la exigencia en la “..determinación expresa de los ámbitos de validez del derecho comunitario, en lo material, en lo espacial, o territorial y en lo subjetivo, mediante normas de derecho convencional”.

La validez material se evidencia en las normas originarias o constitutivas del Acuerdo de Cartagena<sup>6 4</sup> manifiestas en los artículos 1<sup>6 5</sup>, 3<sup>6 6</sup>, 55<sup>6 7</sup>, 81<sup>6 8</sup>, que de manera expresa atribuyen

---

Órganos del Acuerdo, lo mismo que por todos los Organismos y funcionarios que ejercen atribuciones conforme a dicho Ordenamiento, el cual regula el proceso de la integración que se cumple en una comunidad de Derecho, cual es la constituida en el Pacto Andino. Cesar Montaña Galarza, Comentarios y reflexiones sobre derecho comunitario, Revista Foro, p. 217

<sup>6 2</sup> Decisión 599, Gaceta Oficial No. 1093, del 16 de julio de 2004.

<sup>6 3</sup> Manual de Derecho Tributario Internacional, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2006, p. 341.

<sup>6 4</sup> Decisión 563; Gaceta Oficial No. 940, de 1 de julio de 2003; RO 163 de 5 de septiembre de 2003.

validez territorial a un determinado número de estados, destinado a ciertas materias (validez material) y aplicable a los sujetos en la órbita comunitaria (validez subjetiva). (Montaño C , 2006, pág. 341).

Como se ha podido evidenciar, el proceso de armonización del IVA en la CAN tiene un marco jurídico constitucional que garantiza el cumplimiento del principio de legalidad y precautela el cumplimiento de derechos fundamentales, así como la observancia del derecho positivo tributario; armonización que difícilmente se podría llevar a cabo sin el cumplimiento de estos principios que tienen su fundamento en los tratados de creación de los organismos supranacionales, tanto en el derecho originario como en el derivado, constituyendo una limitación al ejercicio del poder tributario y cuya manifestación se la encuentra en las disposiciones supranacionales que ponen límite a los estados integrantes como son las normas para la armonización o las obligaciones que tienen que cumplir los estados para el financiamiento de los organismos comunitarios. (Plazas Vega M A, 2001).

---

<sup>6 5</sup> Artículo 1.- El presente Acuerdo tiene por objetivos promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano.

<sup>6 6</sup> Artículo 3.- Para alcanzar los objetivos del presente Acuerdo se emplearán, entre otros, los mecanismos y medidas siguientes: literal b) La armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes;

<sup>6 7</sup> Artículo 55.- La Comunidad Andina contará con un régimen común sobre tratamiento a los capitales extranjeros y, entre otros, sobre marcas, patentes, licencias y regalías.

<sup>6 8</sup> Artículo 81.- Los Países Miembros se comprometen a poner en aplicación un Arancel Externo Común en los plazos y modalidades que establezca la Comisión.

## CÁPI TULO III

### EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN DE LOS ASPECTOS SUSTANCIALES Y PROCEDIMENTALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA NACIONAL EN RELACIÓN CON LA NORMATIVA COMUNITARIA ANDINA

#### 3.1 ARMONIZACIÓN DE DEFINICIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON LAS LA DECISION 599

Sobre la base de los principios constitucionales que rigen la materia tributaria, y el principio fundamental de *“nullum tributum sine lege”*, los objetivos que se persiguen con la armonización fiscal son “el buen funcionamiento de la unión aduanera, a la completa eliminación de fronteras fiscales y al establecimiento de un mercado común en el que sea posible la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales”. (Amatucci, pág. 857).

Los ordenamientos tributarios de los países miembros deberán armonizar<sup>69</sup> su normativa tributaria en relación a los impuestos indirectos al consumo para que no exista distorsiones que podrían obstaculizar los objetivos que se persiguen con la adopción de la Decisión 599, teniendo en cuenta que en todos los países de la Comunidad Andina rige el IVA con sus propias particularidades, como el caso colombiano con tarifas diferenciadas, que podrían constituir un impedimento tanto para el comercio intracomunitario como para el extracomunitario.

---

<sup>69</sup> Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, en su primera acepción Poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo. [www.rae.es](http://www.rae.es)

A lo largo del presente capítulo se analizará la normativa nacional para identificar las diferencias con la normativa comunitaria tanto en el aspecto del derecho material como en el derecho formal tributario, para centrar el estudio en la normativa que debería ser armonizada y los grados de afectación que esto conlleve.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno<sup>70</sup> (LORTI) que es la normativa que regula los elementos sustanciales del Impuesto al Valor Agregado, establece el hecho generador del IVA<sup>71</sup>, clasifica a los sujetos pasivos, en contribuyentes y estos a su vez, en agentes de percepción a las personas sean naturales o jurídicas que realizan ventas de bienes o prestan servicios gravados con una tarifa de IVA y agentes de retención las que sociedad que han sido calificadas como contribuyentes especiales, empresas emisoras de tarjetas de crédito, empresas de seguros y reaseguros, exportadores, operadores de turismo receptivo y los importadores de servicios gravados en su totalidad con tarifa 12% de IVA (aunque en la práctica y por Resolución, se haya convertido también a las sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad, a cumplir las obligaciones de los agentes de retención).

Esta distinción, a criterio de Hazas Vega (2001), se debería simplificar e identificarse al deudor del IVA con el nombre responsable directo, o preferiblemente deudor, con el objetivo de corregir el equívoco de que el sujeto pasivo del IVA no lo es a título de contribuyente, sino de sustituto del contribuyente, y desde el punto de vista jurídico con el Estado, es deudor de la obligación tributaria. (pág. 257).

La Decisión en este sentido define al Sujeto Pasivo de la obligación tributaria de esta manera:

---

<sup>70</sup> Suplemento Registro Oficial N° 463 de 17 de noviembre de 2004.

<sup>71</sup> *Ibidem* artículo 63

“Es el deudor de la obligación tributaria sustancial. Se consideran incluidos los términos “contribuyente” y “responsable o sustituto”, quedando comprendidos en este último término los agentes de percepción y retención”.

Elemento importante a tomar en cuenta en la armonización del IVA constituye la definición del aspecto temporal del hecho generador, identificado en la LORTI<sup>7 2</sup> como el momento en que nace la obligación tributaria; así, en las transferencias de bienes, independientemente si el pago es de contado o a crédito, o en el momento de la entrega del bien, con el pago total o parcial del precio; cuando se presta un servicios en el “momento” en que se dio el servicio o se efectuó el pago del mismo; como se puede ver, nuestra normativa emplea indistintamente la palabra momento o causación que es la misma utilizada en la normativa comunitaria, y que se necesitaría modificación o reforma para que esté armonizada. Hazas Vega (2001) considera que las normativas andinas han seguido las directrices establecidas por el Modelo de Código Tributario para América Latina (pág. 160 y ss.). Para el nacimiento de la obligación tributaria, que no se necesita de ningún acto liquidatorio más que el cumplimiento del hecho generador; lo que convierte a la declaración tributaria en declarativa y no constitutiva del hecho generador.

El aspecto material del hecho generador la LORTI lo define como el objeto del impuesto que:

..grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos ..<sup>7 3</sup>

La normativa comunitaria establece que ocurre el hecho generador con la venta o transferencia de bienes o con la prestación o utilización de servicios.<sup>7 4</sup> Es indudable que el hecho material incide sobre bienes corporales muebles; más adelante se hará un análisis de la imposición en destino que es el objetivo de la armonización.

---

<sup>7 2</sup> Ibídem artículo 61

<sup>7 3</sup> Ibídem artículo 52

<sup>7 4</sup> Decisión N° 599, artículo 5. Bienes y servicios sujetos a imposición.

Una de las características del impuesto es que puede ser regresivo en el ingreso pero progresivo en el consumo, en el sentido que su recaudación proviene de sectores con capacidad de consumo, y si este ingreso se destina a gasto social en sectores de menores ingresos se tendría un impuesto con características de progresividad,<sup>7 5</sup> con la característica adicional del derecho que tienen sujetos pasivos a créditos fiscales por la adquisición de bienes y servicios en operaciones gravadas con el impuesto, y que tengan relación con el giro del negocio.

El derecho a la repercusión o traslación, en la normativa comunitaria se define como el derecho que tiene el comprador o usuario del bien o servicio para descontar el impuesto.

A este respecto Hazas Vega (2001, pág. 259) sugiere la unificación de terminología para los impuestos repercutidos a restar reciban el nombre de descontables y que el derecho a hacerlo propio se denomine derecho a descuento o crédito fiscal. El efecto de la traslación de impuesto del vendedor o prestador de servicio al comprador o usuario, deberá entenderse como derecho de repercusión entendido como facultad del deudor tributario o responsable directo para reclamar el pago del impuesto del destinatario final.

En relación a los bienes y servicios que tienen un tratamiento de excepción, nuestra legislación hace dos distinciones entre las transferencias que no son objeto del impuesto<sup>7 6</sup> y las transferencias o exportaciones gravadas con tarifa cero por ciento,<sup>7 7</sup> en este sentido, el mismo autor sugiere que los países incorporen en sus legislaciones el régimen de exoneración para los bienes y servicios con tasa cero y la no sujeción o no causación para las demás exenciones.

---

<sup>7 5</sup> Banco Interamericano de Desarrollo, Los Impuestos Indirectos en la Comunidad Andina, p. 15.

<sup>7 6</sup> Artículo 54 LORTI.

<sup>7 7</sup> *Ibídem*, artículo 55.

En la terminología de la Decisión 599, se denomina exclusiones a 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<sup>7 8</sup>.

### 3.2 CARACTERÍSTICAS DE LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA

La política fiscal en la Unión Europea (UE) se compone de dos ramas: la fiscalidad directa, que es competencia exclusiva de los Estados miembros, y la fiscalidad indirecta, que afecta a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios en el mercado único.

Sin embargo, en materia de fiscalidad directa, la UE ha establecido algunas normas armonizadas para la fiscalidad de las sociedades y la tributación personal, y los Estados miembros han tomado medidas conjuntas para evitar la evasión fiscal y la doble imposición.

Con respecto a la fiscalidad indirecta, la UE coordina y armoniza las leyes relativas al impuesto sobre el valor añadido (IVA) y los impuestos especiales. Esta garantiza que la competitividad del mercado interno no se vea distorsionada por las variaciones de las tasas de fiscalidad indirecta y por los sistemas que ofrezcan a las empresas de un país ventajas desleales sobre otros.<sup>7 9</sup>

La Unión Europea ha tenido un avance significativo con la armonización del impuesto al valor añadido, al establecer el hecho imponible sobre la cifra de negocios en todos los Estados miembros, no así en lo relacionado al tipo de gravamen en el que no se ha podido establecer un acuerdo. La aproximación de las alícuotas se estableció para el período 1993-1996, en la que coincidió con la primera fase de operatividad del mercado interior.

Para la imposición sobre la cifra de negocios únicamente dispone la Directiva 92/77 (DOCE 1992, núm. L 316) un tipo mínimo de 15% (tipo general) y de 5% (tipo reducido). En este punto la Comisión no existe consenso sobre la fijación de un tipo máximo. (Amatucci, 2001).

---

<sup>7 8</sup> Banco Interamericano de Desarrollo, Los Impuestos Indirectos en la Comunidad Andina, p. 8.

<sup>7 9</sup> El acceso al Derecho de la Unión Europea:

[http://eur-lex.europa.eu/summary/chafter/taxation.html?root\\_default=SUM\\_1\\_CODED=21](http://eur-lex.europa.eu/summary/chafter/taxation.html?root_default=SUM_1_CODED=21)

La experiencia europea en impuestos indirectos de tipo valor agregado es la que ha inspirado la Decisión 599 para mejorar la calidad de los impuestos locales con la adopción prácticas internacionales y con la consecución de impuesto comunitario neutral y fácil de administrar. Los países miembros conservan su autonomía en relación al establecimiento de tasas que permitirá competir por el consumo final. (BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO 2004).

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido de la Unión Europea, es el único texto jurídico con todas las modificaciones en relación al IVA vigente a la fecha. En la que se establece que el IVA se aplica a todas las transacciones realizadas en la UE a título oneroso, realizado por cualquier persona física o jurídica (sujeto pasivo) que ofrezca bienes o servicios que sean imponibles en el marco de su actividad profesional. También están sujetas al impuesto las importaciones efectuadas por dicha persona.<sup>80</sup>

El Título VI del Capítulo I, de la Directiva del IVA, (en adelante Directiva) establece como hecho imponible la entrega de bienes o la prestación de servicios dentro de un único país de la UE, las adquisiciones intracomunitarias de bienes (productos ofrecidos y enviados y transportados por una empresa de un país de la UE a una empresa de otro país) y las importaciones de bienes procedentes del exterior de la UE.

Para establecer el lugar de realización (imposición) habrá que diferenciar la naturaleza de la transacción, el tipo de producto ofrecido, y si éste necesita ser transportado. En el caso de entrega de bienes, el lugar de la entrega de los mismos será el lugar de imposición; así como en la adquisición intracomunitaria de bienes se aplicará la imposición en el lugar en el

---

<sup>80</sup> DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO Artículo 2 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=urisrv:131057>

adquirente que se reciben los bienes, o lo que es lo mismo, en el país de la UE en que se encuentran los bienes después de ser transportados desde otro país de la misma UE (Artículo 31 de la Directiva).

El lugar de imposición para los bienes importados por la UE desde terceros países, será en el país al que llegan los bienes, al respecto Hazas Vega (Derecho Tributario Comunitario, 2001, pág. 294) para establecer los aspectos de la territorialidad de IVA señala que “Las leyes que regulan el IVA son reales y no personales, porque tienen como referencia la materia imponible constituida por bienes o servicios.” Es así que la tendencia en esta materia sea la aplicación territorial de la ley para este impuesto.

La UE aplica el principio territorial o el de destino para la prestación de servicios, en este caso el lugar de imposición es en el que se aprovecha el servicio, con excepciones para el tipo de servicios y para el beneficiario del mismo. No se aplica a servicios relacionados a bienes inmuebles, transporte de pasajeros, actividades que tengan relación con la cultura, educación, deporte u ocio, y los servicios de restauración. En este sentido la Decisión andina para el aspecto territorial del hecho generador, aplica el lugar en que se aproveche materialmente el servicio como para el caso de carga y descarga, trasbordo cabotaje y almacenamiento de bienes; y, los de carácter artístico, deportivo y cultural<sup>8 1</sup>.

La normativa andina hace también distinción para el beneficiario del servicio al establecer que los residentes o domiciliados de un país miembro que aprovechan o utilizan el servicio prestado desde el exterior se entenderán prestados en la jurisdicción del país del beneficiario en los siguientes casos:

- a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles;
- b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;

---

<sup>8 1</sup> Artículo 12, Reglas para la territorialidad de los servicios. Decisión 599

- c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro;
- d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
- e) Los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro;
- f) Miembro;
- g) Los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del País Miembro;
- h) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite;
- i) El servicio de televisión satelital o cable recibido en el País Miembro; e,
- j) Los servicios de telecomunicaciones. (Artículo 12 Reglas para la territorialidad de los servicios).

La UE utiliza la expresión devengo para referirse al momento en que ha ocurrido el hecho generador como lo establece el artículo 16 de la Directiva del IVA en que considera que el devengo (causación) se produce en el caso de entrega de bienes o prestación de servicios, cuando se adquieren los bienes y se ha efectuado la entrega de estos, o en el caso de importaciones cuando los bienes ingresaron a un país de la UE

Para establecer la base imponible en el caso de entrega de bienes o prestación de servicios y en adquisiciones intracomunitarias, se entenderá por “valor normal de mercado” los precios que por dichos bienes un beneficiario pagaría a un proveedor independiente en cualquier país de la UE y bajo más mismas condiciones. (Artículo 71 Directiva).

Así la base imponible para la entrega de bienes o prestación de servicios y la entrega intracomunitaria, estará constituida por la totalidad de los pagos que se efectuó al proveedor por la contraprestación al momento de la entrega. (Artículo 73 Directiva).

En caso de importación de bienes se tendrá en cuenta el valor definido en las disposiciones comunitarias como valor en aduana, para establecer la base imponible. Así mismo, la base imponible estará constituida por los derechos, impuestos y otros gravámenes a excepción las rebajas, descuentos y el IVA que no forman parte de la base imponible. (Artículo 85 y 86 Directiva).

Uno de los aspectos que se desea alcanzar con la armonización es la unificación de tarifas que es un objetivo que permitirá que no generen distorsiones en la comercialización entre los países comunitarios andinos; así, en la UE se establece que el tipo impositivo normal aplicable en las adquisiciones intracomunitarias para productos y servicios, no podrá ser inferior al 15% con la posibilidad de que los Estados miembros puedan aplicar uno o dos tipos reducidos como un porcentaje de la base imponible, que no podrá ser inferior al 5% únicamente para la entrega de bienes o prestación de servicios que serán establecidos por la Directiva. Se establece la posibilidad de aplicar tipos impositivos reducidos al suministro de gas natural, de electricidad y de calefacción urbana, siempre que no exista riesgo de distorsión a la competencia. (Artículo 102 Directiva). En materia de exenciones al IVA la Directiva contempla que en su gran mayoría no tengan derecho a deducción como en la mayoría de los servicios financieros y de seguros; la atención médica o los servicios sociales; servicios de hospitalización y asistencia sanitaria. (Artículos 132-133 Directiva).

También se establecen ciertas exenciones con derecho a ser deducibles, tales como: en la entrega de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de un estado miembro pero dentro de la comunidad; así como a las exportaciones de bienes a organismos legalmente autorizados que exporten esos bienes fuera de la comunidad y que tengan como actividad humanitaria, caritativa o educativa. (Artículo 146 Directiva). En este caso se aplicará la devolución del IVA. Para la aplicación de exenciones se establece la facultad a los estados de su aplicación discrecional y en otros casos de manera obligatoria.

En relación al tratamiento que da a las deducciones la UE, la Directiva establece que “El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.”<sup>8 2</sup> El sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA por la adquisición de bienes o servicios en el país de

---

<sup>8 2</sup> Artículo 167 Directiva.

la UE en que realizó esta operación. Como regla general, no existe deducción cuando el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios no tenga relación con la actividad principal del giro del negocio o gasto empresarial, tales como los de lujo, recreo o representación (Artículo 176 Directiva); así como cuando el sujeto pasivo realice una actividad que se encuentre exenta del impuesto.

Se podrá excluir total o parcialmente del régimen de deducciones a ciertos bienes de inversión, una vez que los estados miembros hagan la consulta al Comité del IVA con fundamento en razones coyunturales. (Artículo 177 Directiva).

La Directiva determina que tienen obligación de pago del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea la deudora del impuesto otra persona, como cuando la entrega de bienes o prestación de servicios sea haya efectuado por un sujeto pasivo que no esté establecido en un Estado miembro en el que sea deudor del IVA, esta condición será establecida por los Estados miembros. (Artículos 194 a 199 Directiva).

Entre otras excepciones están ciertas transacciones específicas en las que el cliente es quien abona el IVA como el caso de la entrega de gas a través del sistema de distribución de gas natural y de las entregas de electricidad a un sujeto revendedor, si estas entregas la realiza un sujeto pasivo no establecido en un Estado miembro. (Artículo 195 Directiva).

Con la finalidad de evitar la evasión fiscal, la Directiva prevé que los Estados miembros puedan establecer excepciones a la normativa general del IVA; así mismo, se establece el sistema de regímenes especiales a fin de evitar los trámites burocráticos y dar agilidad a las operaciones realizadas por pequeñas empresas, agricultores, agentes de viaje, telecomunicaciones, radiodifusión y servicios electrónicos. (Título XI Directiva).

### **3.3 ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL ASPECTO SUSTANCIAL**

La experiencia europea incorpora en la armonización del impuesto al valor agregado un sistema que permite la competitividad entre los asociados con trato igualitario entre los contribuyentes y la articulación entre las administraciones tributarias de los Estados encargadas de la recaudación del impuesto.

#### **La armonización en relación a créditos fiscales. -**

El IVA comunitario andino tiene una característica de tipo consumo en el que se asegura la devolución de lo pagado en la adquisición de bienes de capital, asegurando que el crédito fiscal sea oportunamente reintegrado al sujeto pasivo. Para ello se asegura que en la cadena del impuesto el deudor pueda restar el impuesto repercutido (pagado) en cualquier tipo de adquisición. Esta medida la prevé el artículo 28 de la Decisión 599 en la que se establece que:

Tratándose de compra o adquisición de activos fijos o bienes de capital, los impuestos repercutidos otorgan derecho a crédito fiscal para el sujeto pasivo en las mismas condiciones a que se refiere el artículo anterior aplicando cualquiera de las siguientes opciones, conforme estén previstas en la legislación de los Países Miembros:

- a) El descuento en el período en el cual se verifique la adquisición del activo, o en general, en el que se pueden compensar los créditos fiscales de impuestos repercutidos.
- b) La devolución de los impuestos repercutidos, la cual podrá efectuarse aunque no haya iniciado operaciones, o esté en proceso de instalación, montaje o puesta en marcha.
- c) El crédito fiscal por el sistema de “prorrata temporis”, conforme al cual el impuesto repercutido se amortizará a lo largo de la vida útil del activo en función de su utilización por parte del sujeto pasivo. De adoptarse esta modalidad de descuento, el saldo por amortizar se ajustará todos los meses por inflación.

El sistema andino establece la posibilidad de descuento del impuesto repercutido con la adopción del sistema tipo consumo para los dos primeros casos, en los que si el sujeto pasivo

enajena el activo por un precio menor al de adquisición los Estados miembros podrán exigir el reintegro de la porción del crédito fiscal que se generó con esta operación. Hazas Vega (Derecho Tributario Comunitario, 2001, pág. 260) sugiere que se establezca una regla en caso de venta del activo antes de su período de vida útil debe retornarse al Estado el importe correspondiente a esta proporción equivalente al lapso en el que el bien ya no está en poder del deudor.

En el sistema de crédito fiscal por *“prorrata temporis”* establecido en el tercer caso de la norma andina ibídem en el que el descuento se lo realiza a lo largo de la vida útil del activo, el mismo autor considera que si el activo se enajena antes de este período no habría la posibilidad de retorno del impuesto que se descontó al momento de su adquisición (Hazas Vega M A, 2001).

En el Ecuador la legislación permite a los deudores del impuesto la devolución o compensación “cuando (..) se presume que el crédito tributario no podrá ser compensado con el IVA causado dentro de los seis meses inmediatos siguientes”<sup>8 3</sup>, sditud que procede únicamente por las retenciones de IVA que se le haya realizado al sujeto pasivo.

El crédito tributario en la armonización de los impuestos tipo valor agregado es de vital importancia, por cuanto si las legislaciones limitan este derecho, ya sea por existir deferentes tarifas que hacen dificultoso el sistema de cálculo, o por imposibilidad de las administraciones tributarias nacionales para cuantificar el impuesto a devolver, se estaría perjudicando al consumidor final con la traslación del impuesto no devuelto al precio final, con la consecuente distorsión del tributo, pérdida de neutralidad, y con el debilitamiento del proceso de armonización.

---

<sup>8 3</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 69.

En Ecuador existen dos tarifas, de las que se hablará más adelante, así como lo establece la normativa andina; de esa manera se permite que la devolución o compensación del crédito tributario sea de manera total, independientemente si el crédito tributario es con ocasión de la compra de activos fijos o muebles, siempre y cuando tengan relación con la actividad económica, con lo cual se evita que se produzca un efecto cascada que se trasladaría al costo o gasto.

El criterio de Hazas Vega (2001), en relación a la forma de cálculo para establecer el importe de los impuestos descontables en la que se presenta dificultad al momento de imputar a las actividades materia del impuesto, es que en cada período de declaración se efectúe el cálculo en función de los ingresos de ese período: en Ecuador se lo hace de manera mensual, salvo en las que se haya concedido un plazo de un mes o más; y, semestral para los sujetos pasivos que transfieran bienes con tarifa cero o no gravados.

Si siguiendo con la recomendación, el deudor deberá al final del primer año de operación realizar un ajuste en la cuenta del impuesto por pagar con afectación al estado de pérdidas o ganancias (estado de resultados) para ese período; y a partir del segundo año se aplique de manera proporcional y a prorrata las cifras establecidas en el primer año, cuyas cifras servirán como referencia para el siguiente ejercicio, con la posibilidad de realizar ajustes al final del año.

En el caso ecuatoriano es la Ley de Régimen Tributario Interno la que establece las normas a seguir para establecer el derecho a crédito tributario y el procedimiento de cálculo, así determinado:

Artículo 66.- Crédito tributario.- El uso de 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;

2.- Los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a la producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa cero por ciento (0%) y en parte con tarifa doce por ciento (12%) tendrán derecho a un crédito tributario, cuyo uso se sujetará a las siguientes disposiciones:

- a) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo;
- b) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios;
- c) La proporción del IVA pagado en compras de bienes o servicios susceptibles de ser utilizado mensualmente como crédito tributario se establecerá relacionando las ventas gravadas con tarifa 12% más las Exportaciones, más las ventas de paquetes de turismo receptivo, facturadas dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador, más las ventas directas de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores con el total de las ventas.

Si estos sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con tarifas doce por ciento (12%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%); de las compras de bienes y de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%), podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar.

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

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.

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

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

En relación a la determinación del crédito tributario en el aspecto personal del hecho generador, la normativa comunitaria andina considera como sujetos pasivos del impuesto a los conjuntos económicos que realicen operaciones gravadas con el impuesto (Artículo 11 Decisión 599). Esto tiene una finalidad práctica tanto en la recaudación como para establecer el monto de crédito tributario por el IVA repercutido a la unidad económica y no de manera fraccionada a sus integrantes.

### **La armonización en exclusiones y régimen tasa cero. -**

La doctrina distingue a la transferencias o importaciones con tarifa cero como exoneración perfecta y al sistema de no sujeción como exoneración imperfecta o parcial, siendo la primera clasificación la apropiada para referirse a este tipo de exclusión del impuesto con la sujeción de la actividad al régimen de IVA y la posibilidad de derecho a descuento o crédito fiscal por impuestos repercutidos, y a la devolución de los saldos a favor que puedan presentarse como consecuencia de este descuento (Heras Vega M A, 2001).

La normativa comunitaria determina que el régimen tasa cero solo deberá aplicarse a la exportación de bienes y servicios (Artículo 20 Decisión 599). El Ecuador, al igual que la mayoría de países, aplica tarifa cero del IVA a los exportadores de bienes, concediendo el derecho a la devolución del IVA pagado en compras, únicamente a los primeros. En este último caso la ley tributaria nacional reconoce el derecho a crédito tributario por dichos

pagos, aunque dicho derecho podría no tener forma de ser aprovechado, en caso de una empresa cuya actividad sea únicamente la de exportar servicios. En consecuencia, la devolución de los impuestos repercutidos a los exportadores de bienes, tiene su fundamento en el sistema de imposición en destino, que grava las importaciones pero no a las exportaciones, aplicado por todos los países de la CAN y regulado en la norma comunitaria para la exportación de bienes y servicios. ( Artículos 22 y 24 Decisión 559).

Otra modalidad de transferencias e importaciones con tarifa cero, son las establecidas en la legislación nacional para el caso de diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, y los bienes que con carácter de admisión temporal o tránsito se introduzcan al país, que en este caso se trataría de una exoneración (exclusión) total como lo establece la normativa andina y que será materia de armonización por parte de la legislación nacional. ( Artículo 23. Decisión 599).

La exoneración imperfecta o no sujeción, es un modalidad que genera distorsiones en el impuesto por cuanto los proveedores de bienes y servicios no tienen derecho a recuperar vía devolución o compensación de los impuestos repercutidos en su cadena productiva, y genera inequidad entre los productos importados y los nacionales, por cuanto los primeros en sus países de origen tienen derecho a crédito tributario, en aplicación del principio de destino, por sus adquisiciones, mientras que los nacionales no tendrían este derecho. Las políticas públicas en base a consideraciones de orden social para crear este tipo de exoneraciones que a la postre van en perjuicio de las clases a las que van destinadas, por cuanto los productores o prestadores del servicio se ven en la necesidad de trasladar al costo el impuesto generado en la producción y que no pudo ser recuperado.

La normativa nacional contempla ciertas transferencias que no son sujetas al impuesto como los aportes en especie a sociedades; adjudicaciones por herencia; ventas de negocios en las

que se transfiriere activos y pasivos; que no difieren de la norma comunitaria que faculta a que se las sigan realizando una vez que ésta entre en vigencia.

Para Plazas Vega, el sistema de no sujeción distorsiona el impuesto al valor agregado y trae complicaciones al comercio local e internacional, con el consecuente perjuicio económico para productores y consumidores, por lo que sugiere que la Comunidad Andina limite las exoneraciones y adopte como único mecanismo el de exención o tasa cero que permite la repercusión de los impuestos causados, sin que se desfigure la naturaleza del impuesto.

Si bien es cierto que lo recomendado es la adopción del sistema de tasa cero, no es menos cierto que los países, en atención a las necesidades de la población de menores recursos económicos, adopta como políticas públicas el sistema de exoneración para ciertos bienes y servicios de mayor demanda en este segmento poblacional. Es así que, a fin de limitar las políticas de exoneración o no sujeción, los Estados deben identificar los bienes y servicios a los que se dará este tratamiento, a fin de evitar que el impuesto tenga efecto regresivo.

Para esto es importante tomar en cuenta las Recomendaciones y Normativas sobre Armonización de Tributos Indirectos, que realizan Arias Mnaya y Plazas Vega, cuyo objetivo fue el de facilitar el mecanismo que debían adoptar los países miembros para un régimen armonizado, sin que se genere desventajas competitivas que ocasionarían inequidades por falta de adopción de políticas fiscales adecuadas. (LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN LOS PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA, 2002, pág. 117).

Los Países Miembros se comprometerán a llevar a cabo ajustes a sus sistemas de exoneraciones vigentes. Estos ajustes pasaran por dos fases. Durante la primera fase, los Países Miembros se comprometerán a llevar a cabo una racionalización de sus exoneraciones tomando como base la siguiente lista:

- a) Bienes y servicios de consumo popular, de acuerdo a una lista máxima aprobada por los países.
- b) Bienes y servicios básicos para la salud humana, de acuerdo a una lista máxima aprobada por los países.
- c) Exportaciones
- d) Ventas o transferencias que no impliquen la generación de valor agregado
- e) Transacciones en las que sea técnicamente difícil o imposible determinar el valor agregado

Los países miembros deberán adecuarse a esta recomendación a más tardar el 31 de diciembre de 2003.

La segunda fase involucra eliminar las exoneraciones referidas a los bienes y servicios incluidos en los literales a) y b) anteriores, los cuales pasarían a estar gravados con una "tasa menor del IVA".

Los países miembros deberán adecuarse a esta recomendación a más tardar el 31 de diciembre de 2005.

#### Ventajas

- a) La ampliación de la base tributaria permitirá utilizar una tarifa menor en el mediano plazo.
- b) La existencia de exoneraciones en alguna de las etapas antes de la etapa final rompe la cadena de crédito y produce el efecto cascada.
- c) La limitación de exoneraciones permite un control adecuado por parte de la administración tributaria y de los propios contribuyentes, permitiendo reducir significativamente la evasión y mejorar la eficiencia de recaudación de los países miembros.
- d) Es dudoso que las exenciones permitan menores precios de los bienes exentos.
- e) Limitar las exoneraciones a una lista reducida de bienes finales elimina la distorsión del efecto cascada que genera exonerar bienes intermedios.

#### **Armonización en devoluciones y saldos a favor. -**

Este aspecto ha sido materia de regulación en la Decisión 330<sup>8 4</sup> sobre la Eliminación de Subsídios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, en la que se considera como subsidio de naturaleza tributaria a las devoluciones total o parcial de impuestos a las exportaciones, así como las exenciones, o aplazamientos sobre la distribución

<sup>8 4</sup> Decisión del Acuerdo de Cartagena 330, 22 de octubre 1992, Suplemento Registro Oficial 70.

de productos exportados. En la misma se establece que los países miembros no podrán aplicar estos mecanismos de subsidio para las exportaciones intrasubregionales. Así mismo lo establece la Decisión 388<sup>8 5</sup> sobre Armonización de los Impuestos Indirectos como Incentivos a las Exportaciones de Bienes, en donde se establece las devoluciones de impuestos indirectos, insumos intermedios y bienes de capital utilizados para la exportación.

En este sentido, la Decisión 599 establece el derecho a devoluciones a los sujetos pasivos por las exportaciones, en aplicación al régimen tasa cero, cuando se liquiden saldos a favor en su declaración por sus exportaciones se reconocerá el derecho a recuperar dichos saldos.<sup>8 6</sup>

Esta disposición deberá ser complementada en las legislaciones nacionales con la regulación que permita la devolución a productores de bienes y servicios exentos que en su declaración del impuesto no logren compensar automáticamente los impuestos repercutidos; cuando en el desarrollo de su actividad se generen saldos a favor por la diferencia de tarifas entre bienes y servicios que compran y los que venden que podrían ser corregidos mediante impuestos complementarios del IVA; también a los deudores del impuesto, cuando cesan en el desarrollo de su actividad y tengan saldos a favor que no se les ha devuelto, o cuando producto de las retenciones efectuadas a los deudores del impuesto y estas sean mayor a la diferencia entre impuesto generado por sus operaciones y los impuestos repercutidos; o en la devolución a los compradores de bienes y usuarios de servicios cuando con motivo de la venta del negocio reclamen la devolución al Estado. (Heras Vega M A, 2001).

Uno de los principales objetivos de la armonización en materia de devoluciones es consolidar el comercio supranacional para los cual es necesario brindar seguridad jurídica a las exportaciones de bienes y servicios, facilitando de manera ágil y oportuna las devoluciones

---

<sup>8 5</sup> Decisión del Acuerdo de Cartagena 388, 23 de agosto 1996, Registro Oficial 10.

<sup>8 6</sup> Artículo 32.

por los saldos no compensados y de esta forma ratificar el principio de que no se deben exportar impuestos, al aplicar el método de crédito sobre base consumo la devolución se la realiza sobre la base real de impuesto liquidado en las operaciones una vez restado del impuesto repercutido en sus adquisiciones.

### **Armonización en el aspecto temporal del hecho generador. -**

El artículo 15 de la Decisión define a la causación del impuesto como el momento (tiempo) en que nace la obligación de pago del mismo con el cumplimiento del hecho imponible que se encuentra definido en la legislación tributaria; en este momento se genera el impuesto en forma instantánea y se grava en cada operación o transacción con la entrega del bien o prestación de servicios.

En la legislación europea se emplea la expresión devengo para designar al aspecto temporal del hecho generador, que a decir de Hazas Vega la expresión correcta es causación. (Derecho Tributario Comunitario, pág. 257).

Es sabido que, en Europa, los ordenamientos sobre la materia suelen acudir a la expresión devengo; pero la misma no parece la más acertada si se tiene en cuenta que según el Diccionario de la lengua española significa “cantidad devengada.” La palabra “causar”, por el contrario, cumple en cabal forma con los objetivos a que se orientan las normas si se tiene en cuenta que significa “producir la causa su efecto”. Debido a que ocurre el hecho generador, el efecto no es otro que de nacimiento de la obligación tributaria, aunque su exigibilidad sea posterior.

En este mismo sentido Pérez Martínez en el Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido (Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido, 2006, pág. 115) señala lo que para la legislación europea es el aspecto temporal del hecho generador.

El devengo constituye el elemento temporal de la obligación tributaria, pues nos define el momento en que se realiza el hecho imponible determinando el nacimiento de la obligación tributaria de declaración y pago del impuesto. El devengo marca el momento a partir del cual es exigible el gravamen por parte de la Administración

Tributaria, pues devengado el impuesto surge para el sujeto pasivo, empresario o profesional, la obligación de repercutirlo o ingresarlo

Este elemento temporal en el que nace la obligación tributaria de declaración y pago del impuesto, que a su vez es el momento en que nace el derecho para el sujeto pasivo de deducción de la cuota que este soporta en la cadena del IVA, en este momento no se liquida el impuesto, puesto que la causación se produce en cada operación determinada en la ley, que no tiene relación el período de declaración de impuesto o de exigibilidad.

En la legislación nacional este momento de la realización del hecho imponible presenta similitud con la normativa andina que faculta a los países miembros para que establezcan que en la venta o transferencia de bienes y prestación de servicios “..el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo por el monto total o en el momento del pago total del bien o del servicio, lo que ocurra primero.” De esta manera la legislación nacional no presenta mayores diferencias que en caso de existir deberán ser corregidas, pero sobre las bases de que la obligación tributaria nace como consecuencia del cumplimiento del hecho generador, que no tiene relación con el acto de liquidación de impuesto, por cuanto la declaración tributaria son declarativas y de ninguna manera constituyentes de la obligación.

#### **Armonización en el aspecto territorial del hecho generador. -**

El lugar de realización de impuesto adquiere mayor importancia en el proceso de armonización, por cuanto el IVA tiene como principio general que se grava en el territorio en donde se realizan las operaciones o transacciones, en este aspecto las leyes que regulan el impuesto son reales y no personales por que tienen como referencia la materia imponible constituida por bienes o servicios. (Hazas Vega M A, 2001, pág 294).

En el caso europeo la Directiva 91/680/CEE de 16 de diciembre de 1991, modifica la ley del impuesto y modifica el régimen jurídico de tráfico intracomunitario, que permitiría la creación de un Mercado Interior en el ámbito espacial comunitario, con la consecuente supresión de fronteras fiscales para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales. (Pérez Martínez & Redondo Barcala, 2006, pág. 197).

La creación del Mercado Interior constituye el paso más importante para la integración económica con la supresión de las fronteras fiscales y eliminación de controles fronterizos, esto requería de la regulación de las operaciones intracomunitarias como las realizadas en el interior de cada Estado, en donde se debe aplicar el principio de tributación en origen, lo que significa que la repercusión del tributo se da en origen al adquirente y la deducción de este por cuotas soportadas, según el mecanismo normal del impuesto (Pérez Martínez & Redondo Barcala, 2006, pág. 197).

El IVA es un impuesto que grava el consumo lo que hace que tenga características territoriales, por consiguiente, es de mucha importancia la armonización en este aspecto, que permitirá reducir los efectos perniciosos que se verían incentivados a la adquisición de bienes donde tengan menor impuesto.

El principio recomendado por la Comisión CE para la verificada supresión de las compensaciones en frontera del IVA elimina el efecto solo para la cadena contributiva de la empresa. El mercado, por consiguiente, se organiza de manera que esa tributación se localice, con referencia al consumidor que no tiene derecho a deducción del impuesto repercutido en factura, en un país con fiscalidad más reducida. (Amatucci, 2001, pág. 774).

En el artículo 14 de la Decisión establece las reglas a seguir para el servicio de transporte:

1. El servicio de transporte internacional de carga, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, estará sujeto al régimen de tasa cero.

2. En el servicio de transporte internacional de pasajeros, el impuesto se causará solo en el país del embarque inicial y a su favor, según la tasa y demás reglas que en el mismo se encuentren vigentes en el momento del embarque.
3. El transporte nacional de carga y el aéreo de pasajeros estará gravado con el impuesto tipo valor agregado.
4. Las otras modalidades de transporte nacional de pasajeros se sujetarán a las normas internas de cada País Miembro.

La armonización en este aspecto es fundamental dada la importancia del transporte intracomunitario de bienes, por cuanto se podrían presentar conflicto entre los países miembros al momento de establecer el país que tiene derecho a la recaudación del impuesto. Para este aspecto Hazas Vega sugiere que se tomen medidas en procura de no afectar la estructura del sistema con incidencia en la recaudación, para lo cual los países miembros incluirán una regla en los ordenamientos nacionales para que los bienes que estén sometidos a la formalidad de registro para fines de su tradición se consideraran localizados en el territorio y para efectos de la recaudación del impuesto en el país en que encuentren registrados.

En este mismo aspecto en el Anexo III de las Observaciones de los Países a los Anteproyectos de Decisión se sugirió en este sentido:

Artículo 14.- Bienes sujetos a registro. La venta de bienes corporales muebles sujetos a registro, tales como, naves, aeronaves y vehículos automotores, diferente de la exportación de los mismos, generará el impuesto sobre el valor agregado exclusivamente en el país en el cual se encuentre inscrito el bien. (BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO 2004).

El Ecuador sugirió la eliminación en este artículo en lo que respecta a bienes sujetos a registro, por cuanto estos podrían estar localizados en paraísos fiscales lo que ocasionaría evasión fiscal. (LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN LA COMUNIDAD ANDINA, pág. 199).

Un aspecto importante que regula la Decisión es la exportación de servicios, que deberán cumplir las condiciones que a continuación se detallan, además de las que se establezcan en las legislaciones de los países miembros para que sean considerados como tales:

- 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.

En la Ley de Régimen Tributario Interno se establecen las condiciones para que una operación sea considerada como exportación de servicios, que deberán cumplir ciertos requisitos:

1. Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país;
2. Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país;
3. 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,
4. 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; (Artículo 56.14 LORTI).

El Estatuto Tributario de Colombia para la exportación de servicios exentos incluye a los que se exporten

Los servicios que sean prestados en el país 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. Quienes exporten servicios deberán conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. El Gobierno Nacional reglamentará la materia. (Artículo 481, lit. c.)

En este aspecto la normativa nacional va más allá de la Decisión 599 al incluir a “los paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador.” (Artículo 56.15 LORTI).

El Estatuto Colombiano incorpora una disposición más amplia en este sentido, al incluir como exportación de servicios los prestados por hoteles lo que hace más dinámica a la regulación; esto bien podría servir como referencia para que los países miembros acojan esta normativa que permitirá fomentar el turismo regional.

Los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadoras 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 de que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia o la agencia de viajes.

De igual forma, los paquetes turísticos vendidos por hoteles inscritos en el registro nacional de turismo a las agencias operadoras, siempre que los servicios turísticos hayan de ser utilizados en el territorio nacional por residentes en el exterior. (Artículo 481, lit. d).

La normativa andina establece las siguientes reglas para los servicios cuya prestación o ejecución trascienda las fronteras nacionales:

1. Se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente, los siguientes servicios:

- a) Carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes;
- b) Los de carácter artístico, deportivo y cultural.

2. Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país; tales como los que se refieren a continuación:

- a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorpóreos o intangibles;
- b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;

- c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro;
  - d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
  - e) Los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro;
  - f) Los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del País Miembro;
  - g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite;
  - h) El servicio de televisión satelital o cable recibido en el País Miembro;
  - i) Los servicios de telecomunicaciones.
3. Los servicios realizados sobre bienes inmuebles, se entenderán prestados en el lugar de ubicación de los mismos. (Artículo 12- Reglas para la territorialidad de servicios.).

El principio general que se aplica en la mayoría de países es el de territorialidad, por las razones anotadas anteriormente; en este sentido, para los bienes se tendrá en cuenta la ubicación de los mismos y en que se dé la venta; y, en los servicios el lugar en el que se los presta, sin que se tome en cuenta otro factor al momento de realización del hecho generador. La legislación ecuatoriana no establece reglas claras, sin embargo aplica el principio de territorialidad que inspira este tipo de impuestos.

En el numeral 3º del párrafo 3º del artículo 420 de Estatuto Tributario colombiano se establecen reglas que podrían guiar las normativas de los países miembros, que no difiere mayormente de las disposiciones de la Decisión andina para la importación de servicios prestados:

Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas:

Los servicios se considerarán prestados en la sede del prestador del servicio, salvo en los siguientes eventos:

1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación.

2. Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:

a) Los de carácter cultural, artístico, así como los relativos a la organización de los mismos.

b) Los de carga y descarga, transbordo y almacenaje.

3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:

a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles.

b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría.

c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles, con excepción de los correspondientes a naves, aeronaves y de más bienes muebles destinados al servicio de transporte internacional, por empresas dedicadas a esa actividad.

d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto.

e) Los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro salvo los expresamente exceptuados.

f) Los realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional.

g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite.

h) El servicio de televisión satelital recibido en Colombia, para lo cual la base gravable estará conformada por el valor total facturado al usuario en Colombia.

Lo previsto por el numeral tercero del presente artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto por el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

El referido literal tiene relación con bienes y servicios exentos que tiene derecho a devolución bimestral o tasa cero.

Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre éstos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

Aspecto importante al establecer la territorialidad en el hecho generador, constituyen los servicios de transporte internacional, de personas y de bienes, que en el marco de una integración económica posibilita la libre circulación intracomunitaria de mercancías, mediante regulaciones sobre temas como las restricciones cuantitativas, monopolios de Estados, tributos discriminatorios y obstáculos técnicos, entre otros. (Correa Henao, 1997).

Así mismo, la libre circulación de personas posibilita el desplazamiento de nacionales de los estados miembros entre los países comunitarios sin restricción y con la posibilidad de realizar actividades económicas, dentro de una fase más avanzada de integración económica que conlleva un mercado común.

En el marco de la armonización económica el transporte es una actividad de mucha importancia, necesaria para el desarrollo de la subregión y en especial el transporte internacional de carga que incluye el transporte de encomiendas, paquetes, documentos y correspondencia, el que deberá estar sujeto a la exoneración perfecta o tasa cero como lo establece la norma andina. (Decisión 599. Artículo 14. 1) En el caso ecuatoriano la legislación no está armonizada para el transporte de encomiendas y documentos relacionados, por cuanto la legislación no lo regula. (Artículo 56. 1 LORTI).

En el transporte internacional de pasajeros “..el impuesto se causará solo en el país de embarque inicial ..”<sup>8 7</sup>, se aplicará la tasa y reglas del lugar del embarque, esta normativa es generalizada en los países comunitarios andinos que establecen el criterio de territorialidad de los servicios.

---

<sup>8 7</sup> Decisión 599. Artículo 14.2

En la normativa nacional el transporte aéreo de personas se los regula a través del Reglamento y se establece que el hecho generador se da con la venta del boleto con aplicación del principio de territorialidad.

Cuando la ruta de un viaje inicia en el Ecuador, independientemente que el pago del pasaje se haya efectuado en el Ecuador o en el exterior mediante "PTAs (pre-paid ticket advised)", estará gravado con el 12% de IVA. Cuando la ruta de un viaje inicia en el exterior y el pago es efectuado en el Ecuador, no estará gravado con IVA.

Lo que no contempla la legislación nacional es la parte del servicio que se considerará prestada en el territorio al que corresponde el impuesto, como si lo establece el Estatuto Tributario de Colombia que determina que: "...el impuesto se liquidará sobre el valor total del ticket u orden de cambio cuando estos se expidan de una vía solamente y sobre el cincuenta por ciento (50%) de su valor cuando se expida de ida y regreso"<sup>88</sup>.

Es importante analizar el principio de territorialidad para los servicios y en especial para el transporte aéreo por los distintos regímenes fiscales involucrados, al respecto Navarriñe (Derecho Tributario, 2010, pág. 111) señala:

El criterio rector que ha prevalecido en la doctrina y en aplicación de algunos de los acuerdos internacionales o regionales de comercio es el principio de "país de destino", que significa que el país de origen o exportador o vendedor, no debe gravar los bienes exportados, mientras que el país importador, comprador, receptor o de destino, les debe dar un tratamiento igualitario respecto de los bienes originarios de otros países, como así también en relación con los internamente por él mismo producidos.

Para el caso de servicios de transporte aéreo la regla aplicable es la del lugar en la que el prestador del servicio tiene su establecimiento permanente o su domicilio o residencia, es así que si el servicio se lo presta desde el exterior a beneficiarios del país, la operación no estaría gravada aunque se la ejecute en el territorio del prestador del servicio y su aprovechamiento o utilización sea en territorio del mismo. "En el caso de transporte internacional la regla que se

---

<sup>88</sup> Artículo 461

debe aplicar el la del lugar donde se realiza la prestación en función de las distancias recorridas.”<sup>8 9</sup>

La experiencia en el mercado común europeo para la aplicación de IVA a operaciones efectuadas con países de la unión y fuera de ésta, ha supuesto ciertos problemas al momento de aplicación del impuesto en destino o en origen. Es así que, como objetivo para llegar a un mercado común, se ha establecido un régimen definitivo, en el que las operaciones se gravan en el Estado de origen y se elimina la imposición en el país en el que se consume o aprovecha el servicio que ha decir de Susana Navarri ne (Derecho Tributario, pág. 51)“ ..de esta manera se suprimiría la necesidad de desgravar las salidas y de gravar las entradas.”

Esto ha permitido que los objetivos de la armonización para la creación de una mercado único en el que exista libre circulación de bienes y servicios con la eliminación de “fronteras fiscales” como en el caso europeo, ha supuesto resignar el principio de soberanía que ostentan los países al momento de recaudar impuesto, en unos casos en el lugar de ejecución del servicio y en otros sobre el lugar de utilización del mismo. (Navarri ne, 2010).

La aplicación de la imposición en destino y no en origen, supone que el tributo tenga una tasa unificada como si se tratase del mismo territorio de aplicación, evitando la afectación que supondría la falta de recaudación; para que esto funcione, se deberá crear el sistema “clearing” o cámara de compensación que permite retribuir al Estado los ingresos que se generan por el consumo. (Derecho Tributario, pág. 51). Con la consecuente libre circulación de mercancías y servicios en el mercado intracomunitario, y con la eliminación de trámites burocráticos para la devolución de impuestos repercutidos a los exportadores ni causación de impuesto a los importadores. (Haza s Vega M A, 2001).

---

<sup>8 9</sup> *Ibíd*em p. 111.

Es importante tomar en cuenta la recomendación de Hazas Vega en el sentido de perfeccionar el sistema de imposición en destino, de aplicación en todos los países andinos y de forma general en la Unión Europea, con la armonización de tarifas y mejorando el sistema de devoluciones, descuentos, estableciéndose exoneración de bienes y servicios. Esta meta debería ser el objetivo principal en el estado inicial de armonización, con el objetivo final de llegar a la imposición en origen que supone la eliminación de controles fronterizos; que para muchos tratadistas puede significar el rompimiento el principio IVA conocido en la actualidad y podría generar doble imposición.

### **Armonización en el aspecto personal del hecho generador.-**

El hecho generador del impuesto se configura con el cumplimiento del hecho material establecido en la ley a partir del cual el sujeto se hace responsable de la obligación que ha de decir de Israel Chalupowicz citado por (Enrico, 2002, pág. 151):

..Es necesario que la persona física o jurídica, que configure el hecho imponible, sea definida como sujeto pasivo del mismo, es decir esté encuadrada dentro de aquellos a los cuales la ley atribuye la responsabilidad de cumplir con la obligación.

Es necesario precisar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquel que realiza las operaciones establecidas en el objeto del impuesto, y tiene la obligación de retribuir el impuesto al Estado, que para Ricardo Fenochietto (Impuesto al Valor Agregado, 2001, pág. 216) es quien:

(..) por disposición legal se encuentra obligada al ingreso de un tributo al fisco. Pues de serlo el propio contribuyente o no, pues debe distinguirse entre quien está obligado a entregar una suma de dinero al fisco, o sea el sujeto pasivo de la obligación tributaria, y quien en definitiva soporta la carga tributaria, por mas que no tenga ni ningún vínculo con el sujeto activo ni le entregue nada a éste.

En el IVA esta distinción es importante por la relevancia que existe para el fisco entre el sujeto pasivo que percibe el impuesto y tiene que restituirlo, y el comprador o consumidor a quien se le causa (y le cuesta) el tributo.

En la legislación nacional se hace distinción entre los sujetos pasivos del impuesto, otorgando la calidad de contribuyentes a quienes realizan importaciones por su cuenta o por otra persona; y, en calidad de agentes de percepción a las personas naturales y sociedades que efectúen transferencias de bienes y las que presten servicios gravados, actividades que deberán tener cierto grado de habitualidad o recurrencia.

La doctrina extranjera hace la distinción entre sujetos de la potestad tributaria (o poder tributario) y el sujeto de obligación tributaria con diferente responsabilidad para estas categorías. (Giuliani Fonrouge, 1984, pág. 364). Pero no existe uniformidad en la doctrina para esta distinción, así en la misma obra se cita a Sainz de Bujanda, quien se refiere a lo establecido en la ley española que señala: "lo pertinente es llamar sujeto pasivo a la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible" que es un criterio sugerido por algunos tratadistas.

Para Hazas Vega es necesario la unificación de las legislaciones andinas en torno a la identificación de quien es el responsable directo del pago del IVA con el término "deudor" por cuanto es quien adquiere la obligación directa con el Estado, pues de esta forma se evitaría equívocos al momento de su identificación; en este aspecto, coincide con el argumento de Giuliani Fonrouge para quien es indispensable la diferencia entre "...el sujeto pasivo del tributo como contribuyente, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, simplemente como deudor, sea o no a título de contribuyente". (Hazas Vega M A, 2001, pág. 305).

En este tipo de impuestos indirectos, cuya recaudación se da al final de la cadena productiva, es indispensable que el sujeto pasivo del IVA se convierta en un sustituto del contribuyente, sin que de esta forma se dupliquen las obligaciones, por cuanto el primero actuará en vez del primero. En este sentido, nuestra legislación confunde los conceptos entre estos dos sujetos tomándolos como sinónimos. Es importante que se haga esta distinción por cuanto el sustituto se convierte en el deudor de la obligación tributaria, sin que sea realmente el titular de la capacidad contributiva afectada. (Haza Vega M A, 2001, pág 306).

Para que la terminología no sea un obstáculo en el proceso de armonización andina, se podría adoptar la adoptada en el Modelo de Código de OEA/BI D que define de manera más clara estas categorías de sujetos y que Galiani Fonrouge (Derecho Financiero, 1984, pág 365) considera es la que menos equívocos presenta y que define de la siguiente manera:

Al sujeto pasivo como “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” (art. 22), explicando que “son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria” (art. 24) y responsables quienes “sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos” (art. 27) ...

Esta distinción que, aparentemente, se torna superflua o simplemente doctrinaria, adquiere importancia al momento de establecer el derecho para reclamar el importe pagado por sustituto por la obligación del contribuyente, y de esta forma no verse afectado por una obligación que no nace de su capacidad contributiva, que a su vez no le permitiría iniciar acciones por pago indebido o en exceso, y, por que el sustituto es el encargado del recaudar el tributo pagado por el comprador de bienes o usuario de servicios, que a decir de Haza Vega se convierte en un intermediario entre el contribuyente y el Estado que “.l.o compromete como un verdadero administrador o tesorero de dineros públicos”.

En este trabajo se ha hecho referencia al sujeto del impuesto, partiendo de la persona física pero no se ha mencionado a los conjuntos económicos que pueden tener la calidad de contribuyentes que y que en la normativa andina se enuncia como sujetos pasivos del impuesto.

#### Artículo 11.- Conjuntos Económicos.

Para los efectos de esta Decisión, los conjuntos económicos que aquí se enuncian, entre otros, serán sujetos pasivos del impuesto en el evento de realizar operaciones gravadas por el mismo:

1. Las comunidades de bienes.
2. Los consorcios o uniones temporales.
3. Los convenios de asociación, “joint ventures” y de más convenios de colaboración empresarial.
4. Las sociedades de hecho.
5. Las sucesiones ilíquidas o indivisas.
6. Los patrimonios autónomos en virtud de contratos de fiducia.
7. Los fondos de cualquier índole.

Al respecto Hazas Vega, autor que con sus estudios ha contribuido de manera sustancial a la unificación de criterios en las legislaciones de la comunidad andina, en su obra “El impuesto sobre el valor agregado” (El impuesto sobre el valor agregado, pág. 383), señala la posibilidad de actividades económicas desarrolladas por una o varias personas que se intergran en torno a figuras distintas a las sociedades, tales como *joint venture*, *syndicate* o *joint enterprise*, que facilitan desarrollar sus emprendimientos de manera más rápida sin recurrir a las ataduras legales societarias, con un objetivo común, que ha decir del autor constituye “..el ámbito de la parcial sustitución del denominado *animus societatis* por el *animus cooperandi* ...”.

Estos entes colectivos y patrimonios, a simple vista carecen de personalidad jurídica, que es un reconocimiento que hace el derecho y que los convierte en sujetos de derechos y obligaciones, concepción que estaría dada por el derecho común, pero en atención a consideraciones especiales de la materia tributaria “como son el postulado de capacidad contributiva y la diferenciación entre hecho generador y hecho económico imponible”<sup>90</sup> que muchas legislaciones han optado por asignar capacidad jurídico-tributaria, a fin de evitar que por medio de estas figuras se facilite el fraude fiscal.

Como consecuencia de que la ley establece que estos entes son sujetos pasivos del impuesto, es importante conocer la situación jurídica de los integrantes en relación a sus obligaciones como miembros o asociados, y su situación legal en relación al impuesto, en este sentido Plazas Vega (Impuesto sobre el valor agregado, pág. 604) hace una clara distinción:

La ley designa a un patrimonio, ente colectivo, conjunto económico o unidad económica, como contribuyente independiente o deudor legal que, como tal, debe cumplir sus obligaciones tributarias materiales e instrumentales en consideración, en lo pertinente, a su propia capacidad contributiva. Cuando ello ocurre, los participantes, asociaciones, socios o integrantes del conjunto económico suelen ser considerados por la ley como responsables solidarios, no con el fin de vincularlos como contribuyentes, o deudores, sino con el propósito de garantizar el efectivo recuado de la deuda tributaria mediante el establecimiento de una responsabilidad “al lado” del contribuyente.

La solidaridad en el impuesto al valor agregado se da en la vinculación de personas distintas del deudor, que están en el mismo nivel de responsabilidad ante el fisco, sin que exista beneficio de exclusión; en el Estatuto Tributario de Colombia se establece la responsabilidad de los socios por los impuestos de la sociedad, lo que bien podría servir de modelo para las legislaciones andinas.

En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean

---

<sup>90</sup> *Ibídem* p. 602

membros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. (Artículo 794).

El profesor Hazas Vega hace una serie de recomendaciones que se deberían adoptar para la armonización de las legislaciones nacionales en relación a la responsabilidad solidaria, sin que se vea afectada la recaudación y que por ser todas ellas importantes se las transcribe en este trabajo:

- Solidaridad de los socios por deudas impositivas de la sociedad, en función de los porcentajes que tengan en el capital y de la titularidad que ostentan en el momento en que se generaron las deudas.
- Solidaridad de comprador con el vendedor, o del destinatario de servicio con su prestador, que acepte o convenga con él la realización de la operación sin liquidación del impuesto.
- Solidaridad del empresario con la empresa unipersonal que constituya para conformar una persona jurídica independiente.
- Solidaridad de los asociados, consorciados, unidos o vinculados con la asociación, el consorcio, la unión temporal o el convenio de colaboración empresarial de que se trate.
- Solidaridad de los herederos y legatarios con la sucesión ilíquida, o prorrata de lo que reciban y sin perjuicio del beneficio de inventario.
- Solidaridad de las sociedades beneficiarias con las sociedades escindidas.
- Solidaridad de las sociedades subordinadas con la matriz domiciliada en el exterior, que no tenga sucursal en el país.
- Solidaridad de los fideicomitentes con los patrimonios autónomos constituidos en virtud de contratos de fiducia mercantil.
- Solidaridad de los padres tutores y curadores, con los incapaces.
- Solidaridad entre las varias personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador.
- Solidaridad de los adquirentes de establecimientos de comercio en bloque, por las deudas de IVA vinculadas al establecimiento.
- Solidaridad de los gerentes y representantes legales, con las personas jurídicas respecto de las cuales ejercen sus funciones.

Como se ha señalado, los responsables solidarios responden por el contribuyente, por sus obligaciones de pago del tributo o por las obligaciones formales, o por ambas, sustituyendo en su obligación, a diferencia de los responsables subsidiarios que es otra categoría de vinculación obligacional, quienes a diferencia de los primeros, responden de manera conjunta

por deberes formales de terceros; en tal virtud, el fisco no se ve impedido de ejercer su potestad contra el contribuyente.

Plazas Vega (Derecho Tributario Comunitario, 2001, pág. 310) señala que esta responsabilidad es similar a la del fiador con beneficio de exclusión que se aplica en el derecho civil; esta responsabilidad es la que existe en los gerentes, apoderados, mandatarios, administradores, albaceas, etc., que tienen relación con conjuntos económicos o unidades empresariales.

### **Armonización en el aspecto objetivo o material del hecho generador.-**

En este aspecto el hecho generador consiste en la realización de una actividad económica establecida en la ley, y como consecuencia se origina la obligación del impuesto, es por eso que se lo denomina aspecto objetivo, por cuanto depende de una actividad como es la venta de un bien o la prestación de servicios. En la transferencia de bienes o servicios nace el hecho imponible con la compra y el hecho generador es la venta o transferencia.

En la legislación ecuatoriana se establece como hecho generador los siguientes hechos jurídicos que dan nacimiento a la obligación tributaria:

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. (Artículo 53 LORTI).

En el proceso de armonización del aspecto material del hecho generador, encontramos que la legislación ecuatoriana, a diferencia de la colombiana, grava la venta de activos fijos, dando derecho a crédito tributario al momento de su adquisición; en este aspecto es importante mantener el descuento de impuesto como está concebido en la actualidad.

La norma reglamentaria ecuatoriana establece que la venta de activos fijos y bienes que no pertenecen al giro ordinario del negocio, se gravan con el IVA, y si la venta es realizada por el sujeto pasivo, deberán cobrar el IVA al comprador y repercutirlo, lo que quiere decir que si la venta es realizada por un sujeto distinto al que ostenta la calidad de sujeto pasivo, no se deberá cobrarlo y repercutirlo, es otro de los aspectos que debe ser armonizado y que en la práctica no presenta mayor inconveniente. (Artículo 165 RLORTI).

En Ecuador al igual que en Bolivia y Perú la venta de activos fijos se encuentra gravada con el impuesto con excepción de Colombia que la normativa al igual que no gravada la adquisición tampoco permite descontar los impuestos ocasionados por esta adquisición como lo establece el primer párrafo del artículo 420 del Estatuto Tributario:

El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los automotores y de más activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.

En este aspecto sería importante la armonización de la normativa colombiana a fin de no constituir un obstáculo en el comercio intrasubregional.

La Decisión, en relación a las reorganizaciones empresariales, establece que no se genera IVA en la fusión, absorción, escisión o transformación de sociedades y cualquier otra forma de reorganización empresarial, aspecto coincidente con la legislación nacional.

## **En la venta o transferencia total de negocios. (Artículo 54.3 LORTI)**

Este tipo de transferencias que se desarrollan dentro de la actividad empresarial no son objeto del impuesto por cuanto no cumplen con el hecho generador, estamos ante un caso de no sujeción, por no tratarse de una venta para el consumo, simplemente es una subrogación en el negocio, que en la legislación española debe cumplir ciertos requisitos, para que sea considerada venta de negocio, al respecto Pérez Royo (Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, 2008, pág. 681) señala lo que contempla esta legislación para este tipo de transferencias:

Transferencias inter vivos.- Las condiciones previstas en Ley española para admitir la no sujeción al IVA...son las siguientes:

- Que se transmita la totalidad del patrimonio empresarial.
- Que se transmita a un único adquirente.
- Que haya continuidad por el adquirente en el desarrollo de la actividad económica.
- Y que sea además la misma actividad que venía desarrollando el transmitente.

Para explicar mejor este tipo de transferencias, el autor hace un análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01<sup>91</sup> que sintetiza estos requisitos.

En la sentencia el Tribunal considera que no es necesario que se transmita la totalidad del patrimonio empresarial comprendidos también la totalidad de bienes que esta posea, lo importante es que, producto de esta transferencia, se pueda desarrollar una actividad

---

<sup>91</sup> Ver Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 27 de noviembre de 2003. Zita Modes Sàrl contra Administration de l'enregistrement et des domaines. Petición de decisión prejudicial: Tribunal d'arrondissement de Luxembourg - Gran Ducado de Luxemburgo. Sexta Directiva sobre el IVA - Artículo 5, apartado 8 - Transferencia de una universalidad de bienes - Continuación de la actividad por el beneficiario en el mismo sector que el cedente - Autorización legal para ejercer la actividad. Asunto C-497/01.  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62001CJ0497>

económica nueva e independiente de la que transfiere; en tal virtud la totalidad no se refiere a todo el negocio, sino a la independencia que de esta transmisión para generar actividad productiva que no necesariamente deberá ser la misma que se venía desarrollando hasta antes de que transmita el negocio.

***En la transferencia de bienes por vía sucesoria (Artículo 54-2)***

En este caso de no sujeción, por cuanto no se da la transferencia de dominio de los bienes y sólo existe la sucesión del causante en sus herederos o legatarios que pueden ser varios, que tampoco estarían sujetos a gravámen, en este caso la normativa nacional la define como “transferencia”.

***Cesión o cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones, o títulos valores. (Artículo 54-6)***

En este caso no hay causación por cuanto no existe venta ni consumo, las cesiones o transferencias generarán impuesto con la venta que con posterioridad realice la sociedad a terceros. En este caso existe transferencia, pero es la ley la que no contempla que se cause el impuesto, independientemente de que se considere consumo a un bien de naturaleza no consumible.

***Aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de personas no sujetas al impuesto***

Al igual que el caso anterior no existe sujeción, por cuanto este impuesto se aplica a los consumos de bienes o servicios y en este caso no existe tal hecho imponible y tampoco se aplica al sujeto que vende el bien por no cumplir los requisitos del hecho imponible. En este

caso no se aplica al consumo, se aplica a la transferencia de dominio o a la prestación de servicios.

***Aportes temporales de bienes a consorcios, "joint ventures" y de más figuras empresariales o entidades económicas similares y su reintegro a las entidades aportantes.***

En este caso se trata de aportes que no son traslaticios de dominio y tampoco están destinados al consumo, los mismos que cumplida la finalidad del aporte serán reintegrados a sus aportantes, sin que se puedan considerar que fueron adquiridos por las entidades económicas. A pesar de ser un impuesto al consumo la causación se da independientemente de que se cumpla este requisito.

Es importante determinar la habitualidad con la que el sujeto pasivo realiza estas operaciones o actividades, para establecer cuando estarán sujetas al impuesto por el cumplimiento del hecho imponible establecido en la ley; en este sentido, Hazas Vega recomienda la armonización en relación a la prestación de servicios, (en venta de bienes corporales existe consenso en no gravar cuando es ocasional) que en caso de gravar los servicios ocasionales sólo se lo hará cuando el usuario es deudor del IVA y de esta manera pueda descontarlo de su cuenta de impuesto por pagar; así, el importe recaerá en el destinatario del servicio. Esta figura es usada en Colombia y se la denomina "inversión del sujeto pasivo", aplicada en las legislaciones andinas para el sistema de importaciones de tributación en destino. (Derecho Tributario Comunitario, 2001, pág. 317).

El artículo 9 de la Decisión relativa al retiro de bienes establece que:

**Artículo 9.- Retiro de bienes.**

Con motivo del retiro de bienes por parte del sujeto pasivo del IVA para un fin distinto a la actividad gravada, se generará el impuesto sobre una base gravable constituida por el valor comercial del bien. El retiro de bienes no utilizables o no

susceptibles de comercialización por cualquier causa justificada según la legislación interna de cada país, no estará gravado.

También regulado como “autoconsumo” que tiene que ser gravado con el impuesto para que no se desnaturalice el mecanismo de recaudación por parte del Estado, que al no poder recaudar al consumidor final, excepción hecha cuando este retiro lo realiza el sujeto deudor para ser incorporado a la cadena productiva de la actividad gravada; en este caso consideramos que se debe aplicar la regla general pero con la posibilidad de descuento o deducción.

En el caso ecuatoriano no se hace tal distinción y se los trata como operaciones sujetas a las reglas generales del IVA, aún cuando pasen a formar parte del activo fijo como lo determina el Reglamento a la Ley: “También se entenderá como autoconsumo, el uso de bienes del inventario propio, para destinarlos como activos fijos. La base imponible será el precio de comercialización.” (Artículo 140-2 RLORTI). En este aspecto urge una regulación para su armonización con la normativa andina.

### **3.4 ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO DEL VALOR AGREGADO EN LOS ASPECTOS PROCEDIMENTALES.**

#### **Declaración del impuesto, requisitos formales de la facturación y mecanismo de retención -**

Los aspectos formales del impuesto también son materia de armonización, por cuanto es un mecanismo que permitirá la aplicación de deducciones y devoluciones, y ayudará al fortalecimiento del intercambio comercial entre los países miembros con reglas claras y expeditas.

Artículo 31.- Declaración del impuesto.

Los impuestos tipo valor agregado serán liquidados por el sujeto pasivo en los formatos de declaración que, para el efecto, disponga la Administración Tributaria de cada País Miembro.

El período fiscal del impuesto no podrá ser superior a dos (2) meses. La declaración y pago será efectuada según lo disponga la respectiva legislación sin que exceda del mes calendario siguiente al del período fiscal.

Sin perjuicio de lo previsto en los párrafos anteriores cada País Miembro podrá fijar plazos distintos para la declaración y pago de operaciones excluidas o especiales.

En las operaciones de importación de bienes, los impuestos tipo valor agregado se declararán y pagarán conforme lo regule la normativa interna de cada País Miembro. (Decisión 599).

Este tipo de obligaciones son reguladas por el derecho tributario formal que, como lo señala Plazas Vega (El impuesto sobre el valor agregado, 1998, pág. 617) es el que: “.suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo físicamente percibido.” Es una relación del sujeto pasivo o responsable del impuesto, con el Estado a través de la entidad encargada de la recaudación y cuya obligación consiste en la presentación de declaración en el período establecido en la ley que como señala Antonio Cubero Truyo en (Pérez Royo F., 2008, pág. 744):

La obligación principal del sujeto pasivo frente a la Administración tributaria es la de autoliquidar el IVA, es decir:

- Presentar la declaración
- Liquidar el tributo (en el sentido técnico que tiene el verbo “liquidar”: determinar el importe de la deuda tributaria, cuantificarla).
- Ingresar la cuota resultante.

En relación al período en el que se deberá presentar la declaración, es importante la unificación en las legislaciones andadas en el tiempo de declaración y el de determinación del impuesto a pagar. En el Ecuador la declaración se la presenta mensualmente dentro del mes siguiente de realizadas las operaciones y semestralmente para los sujetos pasivos que transfieran bienes o presten servicios gravados con tarifa cero o no gravados, o los que estén sujetos a retención de la totalidad del impuesto (Artículo 67 LORTI).

En este aspecto como lo señala Haza Vega se deberá tener en cuenta el importante aspecto del ingreso y recaudación del impuesto en consideración al principio de justicia y la comodidad del deudor que tiene muchas veces que esperar más de un mes para el pago del bien o servicio, evitando que la recaudación se la realice de manera anticipada, por cuanto contraviene la naturaleza del impuesto y constituye una obligación forzosa para el contribuyente.

En Ecuador al agente de retención se lo clasifica como sujeto pasivo del IVA y es solidariamente responsable del impuesto, el objetivo es asegurar la cuota del impuesto y al mismo tiempo establecer controles cruzados de información, por cuanto quienes ostentan esta calidad son las entidades estatales y contribuyentes especiales (y aunque forzadamente, las sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad), establecidos por su volumen de ventas, los mismos que al momento de realizar el pago retienen el porcentaje establecido por la administración tributaria que puede ir del 10% en caso de bienes y 100% para servicios.

En el estudio realizado por el Banco Interamericano de Desarrollo<sup>9 2</sup> (LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN LA COMUNIDAD ANDINA 2004, pág. 10) se destaca la importancia que tiene del sistema de retención para fortalecer la recaudación y evitar evasión tributaria, que en Colombia ha permitido controlar y asegurar el recaudo en los pagos que realizan entidades públicas y grandes contribuyentes; invertir el sujeto pasivo del impuesto en la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, por parte de no residentes ni domiciliados, hace que el responsable del IVA sea el adquirente del bien del servicio.

---

<sup>9 2</sup> Ver: [http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/Armo\\_CAN\\_BI\\_D\\_Espa%C3%B1ol.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/Armo_CAN_BI_D_Espa%C3%B1ol.pdf)

El sistema de retención permite controlar y cobrar el impuesto a los pequeños proveedores de bienes y servicios en sus transacciones, con los responsables del impuesto, quienes tienen derecho a crédito tributario, una vez causado y liquidado el mismo. (Plazas Vega M A, 2001).

Los deberes formales cumplen la función de control de parte de la administración tributaria sobre el contribuyente como lo señala (Villanueva Gutiérrez, pág. 329):

Respecto al concepto de los deberes formales, Blanco (2004: 1997) siguiendo a Villegas precisa que se puede:

(..). concebir a estos deberes como un conjunto de obligaciones de hacer y no hacer de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, de contenido no pecuniario, y que se originan con ocasión de la tributación. Dentro de esta definición amplia se ubicarán pues una serie de deberes que están presentes, en mayor o menor medida, en todos los tributos y en todos los ordenamientos jurídicos, como puede ser en vía de ejemplo: la inscripción en registro especiales; la emisión de cierta documentación; el registro y/o contabilización internas de las operaciones (..) et cetera.

Para el autor citado, estos deberes cumplen una función instrumental para asegurar la plena eficacia del derecho consagrado en la norma tributaria material, sin que limiten el cumplimiento por falta de formalidades. Sin embargo, para el derecho tributario este deber formal es indispensable para el derecho a deducción o crédito fiscal como lo señala Villanueva (pág. 330):

En este contexto, en el ámbito tributario debe apreciarse que la deducción de gastos y del crédito fiscal tiene como limitación legal que su acreditación solo se puede realizar exhibiendo el comprobante de pago que otorgue el derecho de deducción (derecho a crédito fiscal). Así, en el Derecho Tributario rige el principio de “prueba tasada”, lo que determina que la inexistencia del comprobante de pago equivale a la inexistencia del derecho. Esto es similar al Derecho Cambiario, donde la inexistencia del título valor equivale a la inexistencia del derecho.

Este principio está siendo cuestionado principalmente por la doctrina y jurisprudencia extranjeras, por considerar que se limita el medio de prueba consagrado en normas constitucionales y tratados internacionales. Sin embargo, en nuestra legislación es un justificativo de gastos y requisito necesario para acceder al derecho a crédito fiscal y deducción. (Artículo 7 Reglamento de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios).

En este Reglamento se establece que para la emisión de facturas con ocasión de transferencia de bienes, prestación de servicios o la realización de otras transacciones gravadas con impuestos, se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones: (Artículo 12 ibidem).

- Desglose del importe de los impuestos que gravan la transacción, cuando el adquirente tenga derecho al uso de crédito tributario o sea consumidor final que utilice la factura como sustento de gastos personales;
- No se deberá desglosar impuestos, en transacciones con consumidores finales;
- y, cuando se realicen operaciones de exportación.

Las facturas deberán contener la información establecida en el reglamento, deberán ser preimpresos en establecimiento autorizados por el Servicio de Rentas Internas (lo que aplica para las facturas electrónicas), y los datos básicos inserto en el documento son los siguientes:

- Número, día, mes y año de la autorización de impresión del documento,
- Número del registro único de contribuyentes del emisor.
- Apellidos y nombres, denominación o razón social del emisor.
- Numeración del establecimiento, contribuyente, y secuencia del documento.
- Fecha de caducidad del documento.
- Número del registro único de contribuyentes, nombres y apellidos.

Estas formalidades las establecen la mayoría de legislaciones andinas, por lo que su armonización en este aspecto no daría ocasión a discrepancia, en las que se deberán establecer sanciones en caso de documentos que no tengan materialidad a fin de evitar la defraudación por transacciones inexistentes.

En el Ecuador a partir del 2014 se emitió la normativa para la autorización de comprobantes de venta electrónicos “factura electrónica”<sup>9 3</sup> con la finalidad de reducir costo a los contribuyentes, disminuir la contaminación ambiental y simplificar el control tributario; este sistema permite el control en línea de consulta de emisión de facturas haciendo más ágil el mecanismo de crédito fiscal, este sistema ayudaría a la armonización del sistema de facturación.

#### **Armonización en relación a la base gravable del IVA ( Artículo 17 Decisión 599).-**

La base gravable en los impuestos tipo valor agregado incluye tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias, aunque estas últimas se facturen o convengan por separado y aunque, consideradas independientemente, no estén sometidas al impuesto. En ese entendido, integran la base gravable, entre otros, los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios al igual que comisiones, sea que se pacten, convengan o generen como accesorios o complementarios de la operación principal.

En la legislación ecuatoriana la base imponible está constituida por el valor total de las operaciones, ya sea venta de bienes muebles o prestación de servicios, que para este cálculo deberá adicionarse impuestos, tasas por servicios y de más gastos. ( Artículo 58 LORTI).

Como lo señala **Milvárez**, en las Lecciones del Sistema Fiscal Español (Lecciones del Sistema Fiscal Español, 2011, pág. 289) desde la perspectiva comunitaria europea se establece que la base está constituida por el importe total de la contraprestación, en tal sentido:

... se hace referencia a un concepto distinto del precio de los bienes o servicios adquiridos, ya que para determinación de la contraprestación total deberá adicionarse a dicho precio las comisiones, el importe de los envases y embalajes, portes y transporte, seguros, subvenciones vinculadas directamente al precio, los tributos que recaigan sobre la operación a excepción del propio IVA

---

<sup>9 3</sup> Resolución N° NACDGERCGC14-00790, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial N° 346 de 6 de octubre de 2014.

La base imponible está constituida por el importe de la contraprestación, que es más que un valor aislado, es la suma de valores relacionados a la operación, como lo señala en su obra Villanueva con la cita de Galiardo:

...la base imponible en el IVA no solo es el precio de las entregas gravadas, sino la contraprestación del “conjunto de actividades que producen la entrega del bien o prestación del servicio (así, en la entrega de un yate no solo tendremos la venta del mismo, sino que también debe incluirse su transporte, seguros, etcétera). El costo de estas actividades también forma parte, al igual que otros muchos conceptos, de la idea de contraprestación”.

En la legislación ecuatoriana se incluye dentro de estos conceptos para establecer la base imponible a los impuestos y tasas asociados al precio, en este caso habrá que distinguir aquellos que tienen como hecho imponible la misma actividad gravada de aquellos que no tienen esta característica, así también, se deberá incluir a las tasas que sí integran la base y que generalmente corresponden a servicios prestados por instituciones del Estado.

Incluir en la base imponible del impuesto a las tasas e impuestos relacionados, es un tema que de no ser regulado de manera específica, será un obstáculo para la armonización por cuanto de esta manera se generan efectos cascada con consecuencias directas al comercio exterior; en tal virtud, Hazas Vega recomienda que no se incluya en este monto a los impuestos selectivos al consumo o complementarios del IVA, lo aconsejable es que si la intención del legislador es incidir en el consumo de ciertos productos por razones de salud o de orden social, se lo haga directamente a través de un mayor impuesto selectivo al consumo, de esta manera no se afectaría la naturaleza del IVA al generarse impuesto sobre impuesto.

El incluir a las tasas y derechos arancelarios a la base del impuesto responde a principios de equidad y cuya aceptación es general en la mayoría de países, de esta manera se equipara las condiciones al importador con el productor local que tiene que incluir impuestos y todo tipo de servicios colaterales al momento de realizar el cálculo.

En relación a las permutas y retiro de bienes la legislación nacional hace una consideración especial para el cálculo de la base imponible, en la que se distingue los destinados para uso o consumo personal y donaciones, en estos casos se tomará en cuenta el valor de los bienes en base el precio de mercado vigente al momento de realización del hecho generador. (Artículo 60 LRTI).

Esta normativa guarda relación con la regla de valor de mercado que se aplica al IVA que “rige en la recaudación adelantada de cada etapa cuando la contraprestación pactada es menor a la de mercado, dado que ello perjudica su recaudación”. (Villanueva Gutiérrez, 2009, pág. 274).

En este aspecto es importante tomar en cuenta la normativa colombiana para la determinación de la base gravable:

Artículo 447. En la venta y prestación de servicios, regla general.

En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición. (Estatuto Tributario).

En la legislación ecuatoriana, una vez establecida la base imponible se podrán deducir los valores que correspondan a:

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

Esta base gravable, una vez establecida, puede sufrir modificaciones en virtud a reajuste de precios, tanto en caso de descuentos por beneficio concedidos por los vendedores o

proveedores a sus compradores, o por incremento del mismo por retirarse el beneficio, al respecto no existe normativa clara en relación a reajuste de precios, en tal virtud, es recomendable que de ocurrir estos dos eventos, la base imponible se modifique con el beneficio o sin él, con la consecuente liquidación del impuesto. Para lo cual la administración tributaria devolverá lo indebidamente o excesivamente pagado mediante la emisión de notas de crédito, cheque, acreditación u otro medio de pago.

En relación a intereses de financiamiento, éstos se deben incluir en la suma de componentes de la base imponible, por cuanto son parte de la contraprestación gravada como en el caso de financiamiento por entrega a plazos, no así los intereses moratorios que tienen una finalidad indemnizatoria. Al respecto Villanueva (Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú, pág. 278) hace referencia la Resolución N° 214-2000 de fecha 28 de marzo de 2000 del Tribunal Fiscal del Perú en este sentido:

(..) está en la esencia de la venta o servicio gravado con el impuesto General a las Ventas, el concepto de contraprestación infiriéndose que, en el caso de los intereses devengados por el precio no pagado, implica una relación causal entre la entrega de un bien o la prestación de un servicio y su contraprestación económica en el pago del precio y/o de los intereses o gastos de financiamiento correspondientes a la operación; lo que, según dicha relación causal y conforme a su naturaleza jurídica de contraprestación, no es posible de alcanzar a los intereses moratorios, de carácter jurídico indemnizatorio.

Es importante que la armonización en las legislaciones andinas vaya en este sentido para no contrariar la naturaleza de los componentes que integran la contraprestación en la base imponible. Por cuanto los intereses que no se encuentren incluidos en la operación por que su origen es la mora no en el valor añadido a la misma.

#### **Armonización en materia de tasas.-**

Las tarifas constituyen un elemento esencial de la obligación tributaria, mediante la cual se atenúa su regresividad característica de este impuesto, con el establecimiento de diferentes

tarifas, como en el caso ecuatoriano la tarifa más alta para bienes y servicios de mayor demanda en la población de mayores recursos, mientras que la tarifa cero para los bienes de consumo prioritario o de primera necesidad, de esta manera se pretende atenuar su regresividad. Así mismo se pretende hacerlo neutral con el mecanismo de devolución o descuento por los impuestos repercutidos en las compras al sustraer de los generados en las ventas; como lo señala el tratadista Hazas Vega (Impuesto sobre el valor agregado, 1998, pág. 805):

La tendencia regresiva del impuesto impone la necesidad de establecer en las normas *tarifas diferenciales* que permitan, al menos en teoría, afectar en mayor grado a los consumidores con mayor capacidad de pago mediante tarifas elevadas para los “bienes de consumo suntuario” y tarifas reducidas, o exenciones, para los bienes considerados como “seminecesario” o de “primera necesidad”.

La Decisión 599 establece una tasa general, con un techo de 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo, que no sea el impuesto selectivo al consumo. (Artículo 19). El único país ha adoptado la tasa máxima es Colombia, cuya reforma se aplica desde el 1 de enero de 2017. En el caso de Ecuador el incremento de IVA del 12% al 14%<sup>94</sup>, responde una necesidad de recursos para afrontar un desastre natural, medida que tiene carácter temporal por un año a partir del 1 de junio de 2016, que no está enmarcada en el proceso de armonización andina.

Es importante que la política para establecer tarifas responda a aspectos técnicos del impuesto, y no a urgencias económicas, por cuanto de esta manera no se contribuye con la integración andina y se genera un ambiente de inestabilidad jurídica en los diferentes sujetos del tributo.

---

<sup>94</sup> Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016; Suplemento Registro Oficial N° 759 de 20 de mayo de 2016.

En relación a las tarifa preferencial, la Decisión 599 establece una tarifa que no puede ser inferior al 30% de la tasa general, para bienes y servicios, que se encuentren excluidos cuando entre en vigencia la normativa; en este aspecto, Ecuador deberá armonizar su legislación con la normativa andina a fin de que el régimen tasa cero sólo se aplique para actividades de exportación, con el mecanismo de devolución por adquisiciones y de esta manera hacer neutral el impuesto, para que no exista ventaja sobre el productor nacional.

Colombia es el país que al momento cuenta con tarifas diferenciadas de 35% y del 20% para los trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, cuya ejecución obedezca a encargo de terceros, o cuando las personas que producen, importan o comercialicen, y quienes realicen la venta sean los propios sujetos. (Artículo 473 - 476 Estatuto Tributario).

La Decisión establece que puede existir una tarifa general con la eliminación gradual de exenciones para bienes y servicios y se establece la tarifa cero sólo para actividades de exportación.

Es evidente que la armonización en materia de tarifas deber ser el objetivo a alcanzar por los países miembros, que en gran medida dependerá de la decisión política de sus gobernantes para cumplir con esta fase final en este largo proceso, y que no deberá estar supeditado al cumplimiento de objetivos presupuestarios que muchas veces obedecen a fines alejados de la técnica tributaria.

Ade más, es importante que las tarifas no estén reguladas dentro de una banda tan amplia, que no permite que se concrete una verdadera armonización en este aspecto, por cuanto al existir excesiva discrecionalidad por parte de los Estados miembros el mecanismo de devolución sea

torna ineficaz al generar problemas administrativos que repercute en sus planificaciones presupuestarias anuales.

Así mismo, es recomendable que el impuesto no se vea afectado por otros impuestos, como los selectivos al consumo, al momento de establecer la base impositiva, por que de esta manera se estaría cobrando impuesto sobre impuesto; en este caso hay que hacerlo por separado y si el objetivo es afectar el consumo de productos nocivos para la salud o considerados suntuarios, lo correcto es hacerlo directamente incrementado la tarifa o mediante impuestos complementarios al IVA, como en el caso del Ecuador en que existe el ICE en cuya base de cálculo no se incluye el IVA

#### **Armonización en relación a zonas y regímenes de inmunidad fiscal.-**

A pesar de no encontrarse en el ámbito de aplicación de la Decisión 599, es importante establecer el tratamiento que deberán dar las legislaciones andinas en este aspecto. La Directiva 2006/112/CE del Consejo Europeo, de 28 de noviembre de 2006, relativas al Sistema Común del Impuesto al Valor Añadido, establece las “Exenciones de las operaciones vinculadas al tráfico Internacional de Bienes” a los “Depósitos aduaneros, depósitos distintos de los aduaneros y regímenes similares”,<sup>9 5</sup> en el que los Estados podrán declarar exentas a “las entregas de bienes destinadas a ser colocados en zona franca o en depósito franco”<sup>9 6</sup>.

Para efectos de la Directiva, se consideran zonas francas o depósitos francos a los regímenes suspensivos en los que se aplica impuestos especiales, siempre que estas operaciones no estén destinados a utilización o consumo final y que el impuesto adeudado por concepto de IVA al momento de la finalización o terminación de estos regímenes especiales, sean los mismos que

---

<sup>9 5</sup> Capítulo 10, Sección 1.

<sup>9 6</sup> Artículo 156, c).

se hubiesen adeudado en su momento en territorio en el que se hubiesen dado estas operaciones. (Artículo 155 Directiva IVA).

Al respecto la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 5 de abril de 2001<sup>97</sup>.

El artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 94/74, debe interpretarse en el sentido de que la mera tenencia de un producto objeto de impuestos especiales, conforme al artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva, constituye una puesta a consumo, cuando tal producto se encuentre fuera de un régimen suspensivo y aún no se haya pagado el impuesto por dicho producto de conformidad con las disposiciones comunitarias y la legislación nacional aplicables.

En los considerandos de la motivación de la sentencia se establece que las normas relativas al régimen general deberán ser establecidas por la Directiva, al respecto

..La Directiva tiene por objeto establecer normas relativas al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, normas que los Estados miembros deben aplicar a partir del 1 de enero de 1993.

..La Directiva, para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior, el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros.

...La Directiva establece que, para garantizar la percepción puntual de la deuda fiscal, deberá poder efectuarse un control tanto en las unidades de producción como en aquellas donde se guarde el producto, y que un régimen de depósito, supeditado a la autorización de las autoridades competentes, debe permitir garantizar dichos controles.

En esta sentencia se ratifica lo dispuesto por la Directiva en el sentido que “la producción, transformación y la tenencia de productos” que son objeto de impuesto especial, deben permanecer en el “depósito fiscal” siempre que el impuesto no se haya pagado. Y que una

---

<sup>97</sup> Ver: G van de Water contra Staatssecretaris van Financiën. Petición de decisión prejudicial: Hoge Raad der Nederlanden - Países Bajos. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos especiales - Directiva 92/12/CEE - Devengo de los impuestos especiales - Puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales - Concepto - Mera tenencia de un producto objeto de impuestos especiales. Asunto C-325/99.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:61999CJ0325>

vez que el producto salga de este régimen se presumirá que el impuesto ha sido devengado y en toda la etapa de comercialización, transformación o tenencia y se entenderá que el mismo fue puesto para consumo por cuanto está fuera de un régimen suspensivo.

El pronunciamiento de la Sexta Sala del Tribunal de Justicia europeo en la cuestión planteada por Hoge Raad der Nederlanden, mediante resolución de 24 de agosto de 1999, declara:

El artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, debe interpretarse en el sentido de que la mera tenencia de un producto objeto de impuestos especiales, conforme al artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva, constituye una puesta a consumo, cuando aún no se haya pagado el impuesto por dicho producto de conformidad con las disposiciones comunitarias y la legislación nacional aplicables.

Es importante el análisis de esta Resolución, por cuanto la armonización andina deberá tener el mismo tratamiento en relación a mercancías o productos que pasen a formar parte de un régimen suspensivo y de esta manera evitar la defraudación y abuso de estos regímenes especiales.

En el Ecuador se crean las Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE) con el objetivo de desarrollar inversiones nuevas, las que estarán ubicadas en el territorio nacional, bajo las condiciones establecidas por el Estado y tendrán como objetivos:

Ejecutar actividades de transferencia y de desagregación de tecnología e innovación.

Ejecutar operaciones de diversificación industrial, ..orientados principalmente a la exportación de bienes; y,

Desarrollar servicios logísticos, tales como: almacenamiento de carga con fines de consolidación y desconsolidación, clasificación, etiquetado, empaque, reempaque, refrigeración, administración de inventarios, manejo de puertos secos o terminales interiores de carga, coordinación de operaciones de distribución nacional o internacional de mercancías; así como el mantenimiento o reparación de naves, aeronaves y vehículos de transporte terrestre de mercancías.

De manera preferente, este tipo de zonas se establecerán dentro de o en forma adyacente a puertos y aeropuertos, o en zonas fronterizas. El exclusivo almacenamiento de carga o acopio no podrá ser autorizado dentro de este tipo de zonas. (Artículo 36 Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión).

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que este tipo de transacciones tendrán tarifa cero de IVA, cuando los bienes que se importen ingresen a la ZEDE y con el objetivo de desarrollar actividades productivas señaladas; así mismo, los operadores de estas zonas de exclusión tendrán derecho a crédito tributario por la compra de bienes e insumos que se adquieran en territorio nacional y cuyo objetivo sea la incorporación en los procesos productivos a las que se encuentre autorizadas. (Artículo 57 LORTI).

El objetivo que se persigue con el fomento de estos regímenes especiales es incentivar el desarrollo proceso productivos con gran valor agregado y permitir que los productos e insumos que ingresen a estas zonas no tengan el tratamiento de las importaciones regulares.

El profesor Hazas Vega (Derecho Tributario Comunitario, 2001, pág. 337) recomienda que los países andinos adopten políticas comunes en relación a regímenes de inmunidad fiscal atendiendo razones de comercio exterior y de orden económico o social, en el que las primeras deberán contar con exoneración total del IVA por sus adquisiciones, al igual que en sus importaciones, en razón a que no pertenecen al territorio nacional aduanero; y las segundas deberán ser temporales y por las razones estrictamente económicas o sociales y ajustar su normativa a lo establecido en la Comunidad Andina para el régimen de franquicias.

## **CAPITULO IV**

### **ARMONIZACIÓN EN LOS ASPECTOS SUSTANCIALES Y PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO (ISO) EN BASE A LA DECISIÓN 600 DE LA CAN**

#### **4.1 ANTECEDENTES Y NATURALEZA DE LOS IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO**

Este tipo de imposición es muy antigua y de aplicación generalizada por la mayoría de sistemas de gobierno; así, en Francia, durante la Edad Media, estos tributos eran muy comunes hasta antes de la Revolución Francesa, que los abolió. Posteriores gobiernos la vuelve a instaurar en atención a necesidades fiscales. Para 1806 los impuestos a los consumos, tienen plena vigencia y gravan “...a los artículos de uso imprescindible como la sal y otros de demanda inelástica como bebidas alcohólicas, las cartas, el tabaco, etc.” (Enrico, 2002, pág. 3).

En sus inicios este impuesto perseguía fines simplemente recaudatorios, es por eso que se gravaba a los productos de mayor consumo entre los habitantes de determinada región. Con el evolucionar de la técnica fiscal se modifica el impuesto para dar paso a actual impuesto al valor agregado con finalidad extrafiscal, sin que su antecesor haya perdido su principal característica recaudatoria.

Como lo señala Rodríguez Usé este tipo de impuesto, al perseguir objetivos fiscales iba en contra de los pobladores que era los perjudicados con el incremento de precio en los productos que mayormente demandaban, es por esto que:

Napoleón I, debió abolir varios impuestos a los consumos (vgr., el impuesto sobre las bebidas alcohólicas). Por su parte Luis XVIII para restaurar la dinastía de los Borbones prometió la derogación de estos tributos, pero las necesidades financieras de Reino lo obligaron a reimplantarlo. Más aún, se sancionó la ley del 28 de abril de 1816, que constituyó el más completo sistema de impuesto a los consumos hasta entonces vigente y que en buena parte ha perdurado casi hasta nuestros días. (Enrico, 2002, págs. 3-4).

Como consecuencia del descubrimiento de América por Cristóbal Colón en 1494, la Corona española se vio en la necesidad de cobrar tributos que tenían como finalidad el financiamiento de las necesidades de hacienda de estos nuevos territorios, para lo cual se estableció un verdadero sistema impositivo, por medio de cédulas reales, leyes y normas dictadas por la monarquía española y que los habitantes de la Audiencia de Quito tenían que cumplir, es lo que a decir de Paz y Miño, es el antecedente del sistema tributario que no era conocido como tal hasta esa época. (Historia de los Impuestos en el Ecuador, 2015, pág. 55).

El impuesto a las alcabalas se introdujo a finales del siglo XV y consistió en un porcentaje (que varió a lo largo del tiempo) que se debía pagar sobre todo tipo de transacción comercial (comparable con el actual IVA). En Quito cuando se intentó cobrar el 2% de alcabala se produjo una extendida movilización y protestas de los pobladores, conocida como “rebelión de las alcabalas”, y que fue recurrente entre 1592-1593. (Paz y Miño Cepeda, 2015, pág. 61).

Como se ha podido evidenciar este impuesto es el antecedente del impuesto general sobre el consumo conocido como IVA y que no lo reemplaza, al contrario es un impuesto específico sobre el consumo y que comparte algunas características que hace que se complementen. El que convivan estos dos impuestos no necesariamente conlleva doble tributación, por cuanto la estructura del hecho generador no es similar, cuyo objetivo es la selectividad en el gasto.

Estos impuestos tienen características específicas que los diferencian de los impuestos que gravan el consumo de manera general, cuyos rasgos señalados por Pérez Royo, comparitimos:

- Son impuestos indirectos.
- Son impuestos sobre el consumo de productos específicos.

- Son impuesto monofásicos, es decir, se aplican en una sola fase del proceso de producción y comercialización, a diferencia de lo que sucede en el IVA, que grava el valor añadido en cada fase.
- Son impuesto cedidos parcialmente a las Comunidades Autónomas, aunque sin atribución de competencias normativas y de gestión.

Es importante esta última característica para fines de unificación de legislaciones andinas por cuanto, la facultad de armonización de los impuestos sobre el consumo estuvo establecida en el Tratado de la Unión Europea (inicialmente en el Tratado de Roma) y tuvo aplicación efectiva con la implantación en 1992 del mercado único y la abolición de los controles fronterizos. Directivas posteriores armonizaron el “régimen general para la tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los impuestos especiales o (accisas)” Directivas a las que se llamó “horizontales”; y, que fueron complementadas por las de alcance específico o “verticales” para cada una de los impuestos (alcohol, hidrocarburos, tabaco). (Pérez Royo F. , 2008, pág. 867). De esta manera se armoniza los impuestos especiales en la Comunidad Europea, facultad que siempre estuvo atribuida al Consejo de la Unión Europea.

En lo que coinciden las legislaciones así como los tratadistas, es en la determinación de la naturaleza de este tipo de impuestos que “..gravan a las importaciones y el consumo en el mercado interno de determinados bienes y servicios, sea de forma individual o con carácter adicional o complementario a los impuesto tipo valor agregado. Son tributos de tipo monofásicos.” (Artículo 2 Decisión 600).

Lo que no es materia de consenso es la aplicación de este tipo de impuesto, por considerar que su aplicación es regresiva, con consecuencias negativas para el comercio al generar inequidad entre el producto nacional y el importado, en el que se encarece el producto local y se alienta la evasión y el contrabando.

Por el contrario, consideramos que la aplicación de este impuesto es un instrumento eficaz de política fiscal con el que se permite corregir patrones de consumo que alteran la salud o el medio ambiente, ocasionados por el consumo de productos nocivos para la salud como el tabaco, alcohol, bebidas azucaradas, o prácticas que alteran el entorno ambiental como es la contaminación ambiental por emisiones tóxicas provocadas por la industria o la circulación vehicular.

De esta manera se logra hacer más progresivo al IVA al incidir sobre la población con mayor capacidad adquisitiva, recaudación que deberá estar destinada a mejorar la calidad de vida de toda la población a través de prevención de enfermedades, fomentar el deporte, descontaminación del medio ambiente, y en último caso servirá como medida recaudatoria.

En este mismo sentido, es importante hacer la distinción entre los impuestos selectivos al consumo y los considerados adicionales o complementarios al IVA, cuya característica principal es hacer más progresivo al sistema, en atención a los fines perseguidos por el Estado en beneficio de la población, como se ha señalado. Este tipo de impuestos en la legislación nacional se encuentran comprendidos entre los primeros, distinción que se encuentra en la normativa andina en sus considerandos, por los que no sería problema al momento de aproximación de legislaciones que coincide en los fines perseguidos por las legislaciones.

La armonización en este aspecto también deberá tomar en cuenta el aspecto material del hecho generador y que como lo señala Hazas Vega (Derecho Tributario Comunitario, pág. 350) comparten en su gran mayoría las legislaciones de los países miembros, sobre el consumo de los siguientes productos:

- Cerveza, sifones y refajos.
- Cigarillos y tabaco elaborado.

- Licores, vinos, aperitivos y similares.
- Gaseosas y aguas aromatizadas.
- Vehículos, aerodinos y barcos.
- Juegos de suerte y azar.
- Gasolina y derivados del petróleo.

La legislación nacional contemplaba impuesto a los casinos y juegos de azar que fueron suprimidos mediante consulta popular de 7 de mayo de 2011, (que antes de esta reforma era el Servicio de Rentas Internas el que definía el IVA presuntivo, constituyéndose en un impuesto mínimo a pagar sin que la posibilidad de deducción por crédito tributario Artículo 171 RLORTI); así como tampoco sobre gasolina y derivados que sí son gravados con el impuesto al valor agregado; adicionalmente, al listado de productos se añade los perfumes y aguas de tocador, videojuegos, armas fuego, deportivas y municiones, focos incandescentes, excepto para uso automotriz, cocinas y calentadores de agua cuyo funcionamiento sea a base de gas de uso doméstico.

Mediante la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 744 de 29 de abril de 2016, se incrementa la tarifa de ICE para las bebidas alcohólicas, gaseosas, azucaradas y concentrados, cigarrillos, y servicios de telefonía fija móvil avanzado corporativo, que por los fines que persigue la normativa, se trataría de un impuesto complementario del IVA.

El proceso de aproximación de legislaciones para la armonización andina debe empezar por la lista de bienes que deben estar gravados con una tarifa general, para bienes de consumo sustruario dentro de una banda de tarifas con máximos y mínimos para los impuestos complementarios al IVA y a los consumos especiales; así mismo, se deben establecer sobre la base de cálculo de precio de venta al público que hace más fácil su aplicación en destino.

## **Armonización en el hecho generador del impuesto ( Artículo 4 Decisión 600).-**

La normativa andina establece que el impuesto se genera cuando se efectúa la importación o cuando se efectúa la primera venta o con la transferencia realizada por el productor, y cuando se prestan servicios; con estos eventos nace la obligación tributaria, que en la legislación nacional se verifica, en caso de consumo de bienes de producción nacional, con la transferencia, y en caso de servicios con la prestación de los mismos; para mercancías importadas, el hecho generador se produce con la desaduaniación. ( Artículo 78 LORTI).

En este aspecto es aconsejable que las legislaciones andinas compartan la misma definición de hecho generador, que muchas veces puede presentar confusiones al ser confundido con el consumo de bienes que correspondería a la materia imponible, distinción importante, como lo señala Clara Sánchez Peña, en el Régimen Impositivo de las Entidades Territoriales en Colombia en referencia a Roberto Insignares Gómez:

El objeto imponible es un concepto que alude al elemento de la realidad seleccionado por el legislador para establecer el tributo. Se trata pues de un elemento de la realidad que existía antes de la aparición del tributo (la renta, el patrimonio, el consumo, etc.), que al ser una manifestación de capacidad contributiva, puede ser utilizado por el legislador para configurar el hecho generador. De este modo, vemos que el hecho generador es una creación normativa, para la que se toma un objeto de la realidad y, a partir de él, se describen situaciones cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria. ( Régimen Impositivo de las entidades territoriales en Colombia, 2008, pág. 177).

A fin de unificar la legislación en torno a la definición del hecho generador, Hazas Vega sugiere que se tome como referencia el establecido para el IVA, que como se ha visto presenta muchas coincidencias en las legislaciones andinas y con esa experiencia el impuesto recaiga sobre las ventas de bienes que se encuentran en el territorio nacional, así como en la prestación de servicios, tal como ocurre con el IVA.

En lo relativo a la causación del impuesto, es importante establecer que se produce cuando el productor o fabricante entrega a los distribuidores mayoristas o minoristas el producto, que para la ley este acto constituye una especie de consumo, simplemente para establecer el momento en que se causa el impuesto, por cuanto sería imposible determinar de manera real el momento en que se produjo, en lo que se podría llamar una sustitución del contribuyente a cargo del productor o fabricante.

### **Armonización en relación a los sujetos pasivos.-**

Salvadas estas diferencias que podrían generar dificultades al momento de armonización, es necesario destacar que se trata de un impuesto monofásico que grava al consumidor final que ve repercutido el impuesto en el precio; como lo señala Haza Vega, depende de la cadena de producción y comercialización en que se encuentre el producto para que se cause el gravamen; al respecto, señala:

En la primera etapa: el gravamen recae sobre las ventas hechas por los productores o exportadores, lo cual implica que el responsable del impuesto será dicho productor o exportador. En la segunda etapa: el gravamen se causa únicamente en las ventas o entregas efectuadas por los consumidores mayoristas; sin embargo, es importante tener en cuenta que hoy en día este tipo de gravamen no se aplica en ninguna legislación. Finalmente, en la última etapa: el gravamen se causa únicamente en las entregas o ventas efectuadas por los minoristas. Por lo tanto, el responsable del gravamen ya no sería el productor ni el exportador sino el comerciante minorista. (Regímen Impositivo de las Entidades territoriales en Colombia, p. 180).

Como se ha señalado, este tipo de impuesto es indirecto, monofásico al gravar la última etapa de la cadena productiva (o primera de comercialización) que puede ser la fabricación, importación, así como la prestación de servicios, que viene a ser el hecho generador del impuesto. Y la causación cuando el bien está listo para ser puesto en el mercado, salido de fábrica, o introducido en territorio (principio de territorialidad) en importación de bienes y servicios; cumplido esto, nace la obligación del sujeto pasivo, que como lo determina la

normativa andina, es la persona que realiza el verbo rector de producir, importar o brindar servicios. (Artículo 6 Decisión 600).

En el sentido en que se encuentra redactada la normativa comunitaria no presenta confusión en la determinación de sujeto pasivo, lo que facilita el régimen de devolución y crédito tributario por la repercusión de impuestos que se causen en la última fase productiva. Con una salvedad para “los usuarios o destinatarios del servicios, en el caso de servicios prestados por no residentes ni domiciliados en país destinatario”, en que se produce una sustitución del sujeto pasivo contribuyente, quien deberá garantizar el pago del impuesto.

#### **Armonización en relación a la base o magnitud gravable y tarifas aplicables.-**

En la legislación nacional se determina la base imponible tomando como referencia los precios de venta al público sugerido por el fabricante o importador, al que se le descontará el IVA e ICE, o en base a precios referenciales establecidos por la autoridad tributaria (Artículo 76 LORTI).

Esta debería ser la forma de determinación del impuesto, si tomamos en cuenta su naturaleza monofásica en la que la causación se da en la última etapa de producción o comercialización en la que se producen el consumo final, de esta manera no se afecta su estructura y se impide que se produzca efecto de acumulación en cascada. Además, al establecer la base gravable sobre el precio de venta al público se consigue el objetivo del impuesto que es influir sobre el consumo de determinados productos considerados nocivos para la salud y el medio ambiente.

Así mismo la Decisión 600 establece que no se deberá dar trato discriminatorio entre productos nacionales e importados, para lo cual, la base gravable de productos nacionales estará constituida por la suma de factores valorados según las condiciones de mercado: “el precio de fábrica a nivel de productor, y el margen de comercialización desde la salida de

fábrica hasta su entrega al expendedor al detal”, en la que no debe incluirse empaque ni envases, tampoco descuentos y bonificaciones.

Como lo señala Claudia Sánchez Peña en el Régimen Impositivo de las entidades en Colombia, la determinación de los factores que integran el precio fue materia de revisión por parte del Consejo de Estado de Colombia, que mediante Sentencia de 11 de diciembre de 1998, Exp. 8715, confirmó la legalidad al considerar que estos factores no son conceptos adicionales al precio, sino componentes que permiten al productor recuperar los costos de fabricación y distribución. (Régimen Impositivo de las entidades territoriales en Colombia, 2008, pág. 195).

En el caso de productos importados y a fin de no generar inequidades en la determinación de la base gravable, esta deberá también estar integrada por el precio de venta al detalle en el que se deberá incluir los valores ex aduana, que corresponden a gravámenes arancelarios y un margen mínimo presuntivo del 25% como determina la Ley Orgánica de Régimen Tributario (Artículo 197-4).

Al respecto, la Corte Constitucional de Colombia mediante Sentencia C-412 de 1996 revisó la constitucionalidad de esta determinación presuntiva y consideró que:

... si bien estas bases pueden implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva, esto es, al hecho económico del contribuyente que expresa su capacidad económica (...) tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, y esas bases mínimas pueden tener al menos tres finalidades constitucionalmente legítimas. De un lado, puede constituir mecanismos de protección de la industria nacional (...). Igualmente, con tal mecanismo, se puede buscar evitar prácticas de elusión y evasión tributaria debido a fenómenos de subfacturación, atendiendo a que las autoridades colombianas tienen mayor dificultad para controlar los costos reales de los bienes producidos en otros países. Finalmente, y en íntima relación con lo anterior, ese control es un instrumento para combatir prácticas de competencia desleal que podrían afectar la industria nacional (...).” (Hza Rodríguez, 2008, pág. 198).

En la determinación del impuesto deberá hacerse en consideración al tipo de producto sometido al impuesto selectivo como el que se establece para los cigarrillos y derivados, cerveza y bebidas alcohólicas, cuya determinación se la hace en base a montos o importes que se encuentran establecidos en la normativa; que en el caso ecuatoriano se lo determina ad-valorem en aplicación de una alícuota directamente sobre la base gravable.

En esta materia la armonización puede presentarse compleja si no se establece porcentajes, dentro de una banda, con techos y pisos, para los productos cuya determinación se la hace ad-valorem y la exclusión de los productos que serán sometidos a impuesto selectivo, a fin de que las tarifas no se vean alteradas al momento de establecer factores que no corresponden a la base gravada.

La armonización de las legislaciones andinas en base a la Decisión 600 para los impuestos selectivos al consumo, debe tomar en cuenta que este tipo de impuesto debe servir como complementario del IVA, a fin de evitar que existan tarifas diferenciadas de este último que hace más complejo el proceso de armonización.

Los impuestos selectivos al consumo y complementarios del IVA son impuestos indirectos de la misma naturaleza, que las legislaciones deberán unificar el criterio para establecer el hecho generador y el momento de la causación, que deberá ser el mismo que se aplica para el IVA; de esta manera, se unificará el criterio y el procedimiento.

Con la finalidad de que no exista confusión al momento de establecer las tarifas aplicables, tanto para los impuestos complementarios del IVA y selectivos al consumo, se deberá aproximar las legislaciones para determinar cuándo se aplica la tarifa ad-valorem en la que además se deberá establecer tipos mínimos y máximos, en base a una lista que deberá ser puesta en conocimiento de la Secretaría General.

Los impuestos selectivos al consumo, como se ha señalado, son impuestos indirectos y monofásicos, cuya causación y liquidación se da cuando el producto está listo para el consumo (no necesariamente se da en la primera etapa de comercialización, puede darse en la de productor o importador), de esta manera constituye un instrumento ideal para cambiar hábitos en la población sobre el consumo de bienes considerados nocivos para la salud del consumidor o contaminantes para el medio ambiente, al incrementarse el precio final que repercute directamente sobre el consumidor final.

En el caso de productos suntuarios, se deberá establecer impuestos complementarios del IVA, que tendrán finalidad recaudatoria.

Es importante establecer que la normativa que regula los impuestos selectivos al consumo y complementarios del IVA, deban ser regulados en sólo un cuerpo normativo que abarque a todos los impuestos del tipo valor agregado, y de esta manera hacer más fácil su aplicación, al fin y al cabo comparten las mismas características técnicas.

## CONCLUSIONES

Las Decisiones 599 y 600 constituyen un notable avance en el proceso de integración andina, sólo comparable con lo alcanzado por Europa en materia de impuestos indirectos y del tipo al valor agregado, que constituirán una verdadera consolidación del mercado común.

Estas normativas son parte del derecho comunitario derivado, el mismo que para su plena aplicación, necesitan ser incorporadas al derecho interno mediante ratificación por parte de la Asamblea Nacional, por iniciativa del Ejecutivo, que es la que se encuentra revestida de representación popular y, como ordena la Constitución, es el organismo encargado del cumplimiento de principios "*nullum tributum sine lege*", sin el cual la normativa comunitaria derivada carecería de eficacia, con excepción de la materia arancelaria, cuya competencia exclusiva de creación y regulación la tiene el Poder Ejecutivo, que por ser materia de comercio exterior, tiene que ser regulado de una manera más expedita, sin el cumplimiento riguroso del proceso legislativo.

El Tratado Constitutivo del Tribunal Andino de Justicia de 1979, en el artículo 3, dispone que las decisiones tomadas por la Comisión de la Comunidad Andina serán directamente aplicables y si éstas necesitan ser incorporadas en el derecho interno, se tomará en cuenta para su vigencia, el plazo que para ello se establezca. En materia de tributos, como se ha recalcado, se requiere esta incorporación a la normativa nacional.

Al respecto del incumplimiento de incorporación o transposición de la normativa comunitaria derivada, al ordenamiento nacional, puede ser materia de impugnación ciudadana, como lo determina la jurisprudencia europea, que, inspirada en la doctrina del Stoppel de origen anglosajón, determina que cualquier ciudadano de un Estado comunitario, podrá invocar en su beneficio dichas disposiciones y no será materia de excepción por parte del Estado

incumplido. Esta doctrina establece que, en materia tributaria, las legislaciones nacionales deberán seguir el trámite parlamentario establecido, pero si existen disposiciones que pueden ser aplicadas directamente, no será necesaria esta adopción; así mismo, si el Estado no ha cumplido con los plazos establecidos para su incorporación a la normativa interna, los ciudadanos podrán invocar su incumplimiento.

Es de advertir que el artículo 40 de la Decisión 599 y 12 de la Decisión 600, establecían un plazo de incorporación al derecho interno, ampliado por la Decisión 635 de 10 de junio de 2006, que dispuso que entrarían en vigencia el 1 de enero de 2008 y a solicitud de un país miembro se prorrogara hasta por 3 años la vigencia de estas normativas. Estas Decisiones son de mucha importancia por establecer el régimen de imposición indirecto al consumo y por la vinculación entre los impuestos selectivos al consumo y los que grava el valor agregado.

La armonización de los impuestos indirectos al consumo reviste mucha importancia en las transacciones comunitarias de bienes y servicios en la región andina, que en base a la experiencia europea, deberá seguir adoptando el criterio de causación en el destino de recepción de bienes y servicios, y que a medida que ésta avance, irá perdiendo relevancia con la eliminación de fronteras fiscales y con la aproximación de las legislaciones nacionales.

Los países europeos, ya en la década de los 60's, se vieron obligados a la armonización de sus legislaciones por la disparidad de sus sistemas fiscales. El Tratado de Roma que dio origen a la Comunidad Económica Europea, adoptó el criterio de destino en materia general a las ventas, que tiene como antecedente la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA). El Informe Neumarck, de 1962, sugirió como criterio de aproximación de las legislaciones, la de origen con la salvedad que este criterio sólo podía ser aplicado cuando las legislaciones de los países miembros tengan similitud en todos los aspectos que integran el

impuesto, con la imposibilidad de aplicar este criterio, que generaría inequidades entre el producto nacional y el extranjero, se siguió adoptando el criterio de destino.

En Europa se adoptó un régimen transitorio implantado a partir de 1993 que conlleva la desaparición de fronteras fiscales, y eliminación de conceptos de importación y exportación, cuyo objetivo final es la adopción de la imposición en origen, una vez que las legislaciones armonicen los aspectos sustanciales de los impuestos indirectos, para que no exista inequidades en las operaciones al existir tipos no armonizados.

A pesar de que siguen aplicándose criterios de destino, se ha incorporado la figura de inversión del sujeto pasivo para entrega de bienes y prestación de servicios intracomunitarios, siempre que el adquirente tenga identificación fiscal en su país de origen, con lo que hace más fácil la aplicación del criterio de origen. También en las operaciones intracomunitarias en las que el adquirente o prestatario de los servicios no cuente con identificación fiscal en su país, se aplica el criterio de destino, que bien se podría extender a los consumos selectivos, por cuanto el impuesto recae en el consumidor final.

El criterio de destino en las exportaciones es de aceptación, tanto por la doctrina como por la legislación, por considerar que se cumple con el principio de neutralidad del impuesto, aplicado a bienes nacionales como importados, que permite la devolución del IVA soportado por el exportador en las adquisiciones locales, con lo que se ratifica la naturaleza del impuesto al consumo que no genera efecto en cascada, y que repercute en la última fase del proceso productivo sobre el consumidor final. De esta manera, no existen ventajas competitivas de productos importados sobre nacionales.

Para que el criterio de origen en las exportaciones cumpla el principio de neutralidad, deberá existir una verdadera integración con la eliminación de fronteras fiscales, en la que

exista mercado común con libre circulación de bienes y servicios, con un sistema de entregas intracomunitarias en las que exista materia gravada y exenta. El criterio de destino en las etapas iniciales de integración, brinda facilidades en la recaudación por cuanto no representa mayores gastos administrativos, mientras que el de origen sólo será posible cuando la integración se encuentre consolidada y se haya dado una verdadera armonización de legislaciones, tanto en aspectos sustanciales como formales del tributo.

En el proceso de armonización en el contexto andino, se tiene que seguir adoptando la imposición en destino, por cuanto la naturaleza del impuesto al valor agregado, grava al consumo, lo que se vería ratificado con la aplicación del principio de destino. Adoptado por todos los países miembros que han acogido como modelo el Código Tributario para América Latina, en los que se encuentra el Ecuador.

Aspecto que no es materia de armonización y que reviste mucha importancia es el régimen común de recuperación de saldos a favor en el IVA, acto que no requiere reserva de ley y que deber ser regulado directamente por cada Estado, por estar dentro de sus facultades legislativas, lo que facilitará el comercio subregional andino, con la implementación de sistemas de devoluciones y compensaciones a exportadores que no tengan retardo, y por esta vía no se repercuta en la neutralidad del comercio internacional.

En este aspecto se debe adoptar la decisión 330 en relación a incentivos tributarios para los impuestos directos e indirectos que puedan afectar la neutralidad de las relaciones comerciales andinas en la conformación de la zona del libre comercio con la adopción del principio de no exportar impuestos.

Así mismo, con la adopción de la Decisión 388 se regula el régimen de saldos a favor y se ratifica el principio de imposición en el país de destino para operaciones internacionales, en

la que se establece que no se exportará impuestos, el sistema de devolución para exportadores de bienes y servicios, por bienes adquiridos y servicios, incluidos los activos fijos, que muchas legislaciones no contemplan.

Un aspecto trascendente en este proceso y que deberá ser armonizado, es el relacionado al hecho generador en la venta de bienes, sin que se haga distinción entre corporales o incorporeales, que establece como hecho generador la venta de bienes inmuebles en las primeras ventas, tomando como modelo el sistema peruano en el que se grava los servicios de construcción, con lo que se abre un amplio debate entre los detractores de esta medida por considerar que afecta directamente a la población que no tiene acceso a su primera vivienda.

En materia de tarifas, se establece un tope máximo del 19% y se limita la adopción de tarifas diferenciadas, con el objetivo de que no se dificulte el comercio intrasubregional con una amplia gama de tarifas. Así mismo, se faculta la adopción de una tarifa preferencial no menor al 30% de la tarifa general; este aspecto, si bien es cierto, tiene mucha incidencia en la recaudación de cada Estado y que podría generar dificultades al momento de armonización en los ordenamientos nacionales que se verían afectados con el establecimiento de un régimen de devoluciones, debe ser adoptada en una etapa avanzada de armonización, cuando el proceso se encuentre consolidado.

Los sujetos que vendan bienes o presten servicios con una tarifa preferencial, tendrán derecho a devolución por sus adquisiciones realizadas con la tarifa general.

En lo relacionado a los aspectos sustanciales de los impuestos selectivos al consumo de aplicación generalizada en la región y en la que existe muchas coincidencias, se establece que los sujetos pasivos serán los productores e importadores, así como los prestadores de servicios, en consideración a que el impuesto se causa en la última etapa de consumo; opera

algo parecido a lo adoptado en Europa, con la inversión del sujeto pasivo para el prestador de servicios no domiciliado ni residente, en la que el destinatario se convierte en sujeto pasivo.

Otro aspecto que debería ser revisado, es el relacionado con la exclusión de servicios del régimen de tasa cero, con excepción del transporte internacional de carga que se encuentra sometido a dicho régimen. Al establecer esta exclusión para bienes y servicios de primera necesidad, se afecta principalmente a las personas de escasos recursos, lo que hace que el impuesto sea regresivo, pues el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios para la producción o prestación de aquellos que se someten a tarifa 0% hace que el IVA pagado en dichas compras, se traslade al precio de venta. Si bien es cierto que el régimen tasa cero es un mecanismo aplicado para exportadores con derecho a devoluciones y descuentos por sus adquisiciones, se lo debe seguir aplicando a los servicios que demandan las clases más necesitadas por ser un régimen que tiene una finalidad social y que seguir aplicándolo, no desnaturalizaría el impuesto.

En lo relacionado a la devolución y compensación de saldos a favor a los exportadores en actividades relacionadas con la exploración de recursos no renovables, la Decisión establece una figura discutible, al negar este derecho cuando en la modalidad del contrato celebrado con el Estado, se haya previsto otra forma de compensación en la que se entenderá satisfecho el derecho, de esta forma se desnaturaliza el impuesto al valor agregado al negarse la posibilidad de devolución de impuestos repercutidos; esta disposición, a parte de alterar la estructura del impuesto con el consecuente crédito tributario, es un mensaje negativo para la inversión extranjera en la región andina.

Salvando ciertos aspectos generales y sustanciales, que deberían ser materia de revisión, es innegable que las Decisiones para la armonización de impuesto indirecto al consumo y selectivos al consumo, constituyen un gran avance en materia de derecho comunitario

derivado, y que de su adopción dependerá el destino de la Comunidad Andina, que en este momento de polarización internacional, debe ser robustecido.

## Anexo I

### Decisión 599

### Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado

---

LA COMISIÓN DE LA COMUNIDAD ANDINA EN REUNIÓN AMPLIADA CON LOS MINISTROS DE ECONOMÍA HACIENDA O FINANZAS,

VISTOS: El Artículo 3 literales a), b), e); el Artículo 54, literal e); y el Artículo 58 del Acuerdo de Cartagena. Los artículos 3 y 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. La Decisión 388 y el artículo 13 de la Decisión 330; y, en uso de sus atribuciones especificadas en los literales a), b) y f) del Artículo 22 del Acuerdo de Cartagena;

CONSIDERANDO Que en la II Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de los Países Miembros, realizada en octubre de 1998, se encargó a la Secretaría General de la Comunidad Andina iniciar estudios para tratar el tema de la tributación indirecta en el marco del proceso de integración andina, en particular en lo relativo al impuesto tipo valor agregado;

Que los Presidentes de los Países Miembros, en el XI Consejo Presidencial Andino, celebrado en mayo de 1999, fijaron como meta para el establecimiento del Mercado Común el año 2005;

Que el Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica en su IV Reunión, celebrada en junio de 2000, ratificó su mandato de tratar el tema de la tributación indirecta en el marco de la integración andina;

Que la armonización de políticas tributarias no sólo garantizará las condiciones de competencia entre los Países Miembros, evitando la introducción de obstáculos a las corrientes de comercio intracomunitario, pero además ofrecerá mayor seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios nacionales;

Que el impuesto tipo valor agregado rige en todos los Países Andinos y puede considerarse como consolidado dentro de sus sistemas tributarios;

Que técnicamente es recomendable promover la neutralidad del impuesto tipo valor agregado a fin de no causar distorsiones en la economía;

Que la armonización de los impuestos tipo valor agregado debe entenderse como un proceso gradual, que deberá ser administrado por cada País Miembro dentro de los plazos definidos en esta Decisión;

Que no se encuentran en el ámbito de aplicación de la presente Decisión las zonas y regímenes de inmunidad fiscal, ni los beneficios o regímenes de carácter geográfico o regional contemplados en la legislación interna de cada país, los mismos que estarán regidos por las normativas nacionales y otras normas especiales;

Que las diferencias en los procedimientos gubernativos tributarios de los impuestos indirectos de los países andinos, pueden generar distorsiones en el mercado intracomunitario;

Que una regulación actual en materia procedimental, fundamentada en un análisis comparado en los estudios y propuestas de los diferentes países andinos, puede ser muy conveniente para la recaudación tributaria de cada uno de los Países Miembros;

DECI DE

#### Capítulo I Ámbito de aplicación y definiciones

Artículo 1.- Ámbito de aplicación.

La presente Decisión regula los aspectos sustanciales y los procedimientos de los impuestos tipo valor agregado que deben armonizarse en los regímenes tributarios de los Países Miembros, a los efectos de facilitar el cumplimiento de los objetivos y compromisos de la Comunidad Andina.

Para todo lo no regulado por esta Decisión se aplicará la normativa interna de cada país.

Artículo 2- Definiciones: Para los efectos de esta Decisión, y de las demás normas comunitarias que regulan en materia de armonización de impuestos indirectos de los Países Miembros, se entenderá por:

Causación: Es el momento en que se genera la obligación tributaria por la realización del hecho generador descrito en la norma. La realización del hecho generador para los impuestos tipo valor agregado, de que trata esta Decisión, es instantánea, así su determinación, liquidación y pago se efectúe por períodos.

Derecho al descuento o crédito fiscal: Aquel que tiene el sujeto pasivo de restar de los impuestos generados por las operaciones gravadas que realice, los impuestos repercutidos o trasladados por la compra o importación de bienes o la utilización de servicios.

Derecho de repercusión o traslación: Aquel que tiene el sujeto pasivo de trasladar el impuesto al comprador o usuario del bien o servicio de que se trate.

Deuda tributaria exigible: Es el monto total determinado por el contribuyente o por la Administración Tributaria, que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria y que no esté en disputa.

Domiliado o Residente: Se entenderá según las definiciones contempladas en cada legislación interna.

Exclusión: La no sujeción o liberación del impuesto establecida o permitida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual no se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos.

Exportación de Bienes: La salida efectiva y definitiva de bienes al exterior desde el territorio aduanero.

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

Servicios: Toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración, incluye el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y cualquier otra cesión de uso a título oneroso de marcas, patentes, derechos de autor y conexos, entre otros.

Sujeto Pasivo: Es el deudor de la obligación tributaria sustancial. Se consideran incluidos los términos “contribuyente” y “responsable o sustituto”, quedando comprendidos en este último término los agentes de percepción y retención.

Artículo 3- Régimen de armonización andino sobre imposición indirecta al consumo.

El régimen de armonización de la imposición indirecta al consumo para los Países Miembros estará comprendido por los siguientes tributos:

1. La imposición tipo valor agregado, y
2. La imposición de tipo selectivo al consumo.

Artículo 4- Plazos o términos.

Para los fines de la presente Decisión, los plazos o términos se contarán de la siguiente manera:

- a) los plazos por año o meses serán continuos o calendario y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que se cumpliera en un día que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes.
- b) Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que se disponga que sean continuos o calendario.

c) En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

## TITULO I

### DE LOS ASPECTOS SUSTANCIALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO

#### Capítulo II Hecho generador

##### Sección I Aspecto material del hecho generador

#### Artículo 5- Bienes y servicios sujetos a imposición

Los impuestos tipo valor agregado se generan en la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional, acorde con el artículo 12 de esta Decisión, y la importación de bienes corporales muebles.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que apliquen a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión, una regla diferente para la imposición de servicios, podrán continuar haciéndolo hasta diez (10) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

#### Artículo 6- Reorganizaciones empresariales.

La imposición tipo valor agregado no se generará con motivo de la fusión, absorción, escisión o transformación de sociedades y de más formas de reorganización empresarial.

#### Artículo 7.- Venta o transferencia de negocios, sucesiones, cesión o transferencia de títulos valores y aportes de bienes a entidades económicas.

Los impuestos tipo valor agregado no se generarán:

- a) En la venta o transferencia total de negocios;
- b) En la transferencia de bienes por vía sucesoria;
- c) Cesión o cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones, o títulos valores;
- d) Aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de personas no sujetas al impuesto, y;
- e) Aportes temporales de bienes a consorcios, "joint ventures" y de más figuras empresariales o entidades económicas similares y su reingreso a las entidades aportantes.

Disposición Transitoria.- No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión graven algunas de las operaciones previstas en este artículo, podrán continuar haciéndolo.

#### Artículo 8- Responsabilidad por el IVA en prestación de servicios por parte de no residentes ni domiciliados.

En el caso de servicios gravados, prestados por no residentes ni domiciliados en el país donde se utilice el servicio, el usuario o destinatario del servicio tendrá la condición de sujeto pasivo.

#### Artículo 9.- Retiro de bienes.

Con motivo del retiro de bienes por parte del sujeto pasivo del IVA, para un fin distinto a la actividad gravada, se generará el impuesto sobre una base gravable constituida por el valor comercial del bien. El retiro de bienes no utilizables o no susceptibles de comercialización por cualquier causa justificada según la legislación interna de cada país, no estará gravado.

#### Artículo 10.- Servicios de construcción y venta de bienes inmuebles.

Los ordenamientos jurídicos de cada País Miembro deberán implementar los mecanismos adecuados para la determinación de la base imponible que corresponda a la prestación o utilización de servicios de la construcción.

Podrá gravarse con el impuesto tipo valor agregado sólo la primera venta de los bienes inmuebles.

Disposición Transitoria.- No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión gravaran la segunda y posteriores ventas de inmuebles, podrán continuar haciéndolo.

## Sección II Aspecto personal del hecho generador

Artículo 11.- Conjuntos Económicos.

Para los efectos de esta Decisión, los conjuntos económicos que aquí se enuncian, entre otros serán sujetos pasivos del impuesto en el evento de realizar operaciones gravadas por el mismo:

1. Las comunidades de bienes.
2. Los consorcios o uniones temporales.
3. Los convenios de asociación, "joint ventures" y de más convenios de colaboración empresarial.
4. Las sociedades de hecho.
5. Las sucesiones ilíquidas o indivisas.
6. Los patrimonios autónomos en virtud de contratos de fiducia.
7. Los fondos de cualquier índole.

## Sección III Aspecto territorial del hecho generador

Artículo 12.- Reglas para la territorialidad de los servicios.

Para los efectos de los impuestos tipo valor agregado que regula la presente Decisión, los servicios cuya prestación o ejecución trascienda las fronteras nacionales y que se mencionan a continuación, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. Se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente, los siguientes servicios:
  - a) Carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes;
  - b) Los de carácter artístico, deportivo y cultural.
2. Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país; tales como los que se mencionan a continuación:
  - a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorpóreos o intangibles;
  - b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;
  - c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro;
  - d) Los servicios de traducción, corrección o composición de textos;
  - e) Los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro;

- f) Los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del País Miembro;
- g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite;
- h) El servicio de televisión satelital o cable recibido en el País Miembro;
- i) Los servicios de telecomunicaciones.

3. Los servicios realizados sobre bienes inmuebles, se entenderán prestados en el lugar de ubicación de los mismos.

#### Artículo 13.- Exportación de servicios.

Además de los requisitos establecidos en la legislación interna de cada País Miembro, para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:

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

Para los efectos de los impuestos tipo valor agregado que regula la presente Decisión, la exportación de servicios estará sujeta al Régimen de Tasa Cero.

Disposición Transitoria.- No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión gravaren las exportaciones de servicios o los sometieren a un régimen distinto al de tasa cero, podrán continuar haciéndolo hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

#### Artículo 14.- Servicio de transporte.

Para el servicio de transporte se aplicarán las siguientes reglas:

1. El servicio de transporte internacional de carga, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, estará sujeto al régimen de tasa cero.
2. En el servicio de transporte internacional de pasajeros, el impuesto se causará solo en el país del embarque inicial y a su favor, según la tasa y demás reglas que en el mismo se encuentren vigentes en el momento del embarque.
3. El transporte nacional de carga y el aéreo de pasajeros estará gravado con el impuesto tipo valor agregado.
4. Las otras modalidades de transporte nacional de pasajeros se sujetarán a las normas internas de cada País Miembro.

Disposición Transitoria.- En el servicio de transporte internacional de carga, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión dispongan de reglas distintas, podrán continuar aplicándolas. Cualquier reforma que se haga sobre el tratamiento de este servicio será para otorgar régimen de tasa cero.

No obstante aquellos Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión mantengan los servicios de transporte internacional de carga excluidos del ámbito del impuesto, podrán gravar estos servicios con un régimen distinto al de tasa cero. Posteriores reformas serán para otorgar régimen de tasa cero.

Los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, tengan reglas distintas para los casos previstos en los numerales 2 y 3, podrán seguir aplicándolas hasta diez (10) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

#### Sección IV Aspecto temporal del hecho generador

##### Artículo 15.- Causación del impuesto

Los impuestos tipo valor agregado se generarán en forma instantánea, y se causarán en los siguientes momentos:

1. En la venta o transferencia de bienes y prestación de servicios, excepto en el caso de los servicios públicos, con la entrega total del bien o terminación del servicio. No obstante, los Países Miembros podrán disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo por el monto total o en el momento del pago total del bien o del servicio, lo que ocurra primero. En los casos de entrega parcial, pago parcial o emisión de comprobantes por montos parciales, las legislaciones de cada país regularán el nacimiento de la obligación tributaria.
2. En los contratos de tracto sucesivo, a medida que se haga exigible cada canon o cuota y en proporción al mismo. No obstante, los Países Miembros podrán disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo o en el momento del pago del bien o del servicio, lo que ocurra primero.
3. En el caso de los servicios públicos, de acuerdo a lo dispuesto en la legislación interna de cada País Miembro.
4. En la importación, con la nacionalización de bienes.
5. En la utilización en el País Miembro de servicios prestados por no domiciliados o no residentes, al momento de la prestación del servicio, en la fecha de registro del respectivo comprobante por parte del receptor del servicio o en la fecha en que se pague la contraprestación, lo que ocurra primero.

##### Artículo 16.- Modificaciones al ordenamiento vigente.

Las modificaciones normativas que impliquen alteración en el importe tributario por pagar, sólo podrán empezar a aplicarse a partir del período fiscal siguiente, a la fecha de promulgación de la norma fiscal correspondiente.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que mantengan a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión normas que contemplen otras modalidades para su puesta en vigencia que la prevista en este artículo, podrán continuar aplicándolas.

#### Capítulo III Base gravable

##### Artículo 17.- Base gravable.

La base gravable en los impuestos tipo valor agregado incluye tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias, aunque estas últimas se facturen o convengan por separado y aunque, consideradas independientemente, no estén sometidas al impuesto. En ese entendido, integran la base gravable, entre otros, los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios al igual que comisiones, sea que se pacten, convengan o generen como accesorios o complementarios de la operación principal.

Las modificaciones al valor de la operación y los descuentos que se acuerden con posterioridad a la misma, según las prácticas usuales del comercio, darán lugar al ajuste correspondiente a la base gravable, en la fecha en que se realicen.

La base gravable en las importaciones estará constituida por el valor en aduana de la mercancía, adicionado con los derechos e impuestos aduaneros que deban pagarse y toda otra erogación que tenga que efectuar el importador para el despacho aduanero que figure en la declaración de importación o documento equivalente.

En todo lo no previsto en este artículo para la determinación de la base gravable, los Países Miembros aplicarán su legislación interna.

Disposición Transitoria- Los Países Miembros que no contemplan los ajustes a la base gravable por descuentos efectuados con posterioridad a la operación comercial que los origina, no estarán obligados a observar lo estipulado en el párrafo segundo de este artículo

Artículo 18- Base gravable en la permuta

Los impuestos tipo valor agregado se generarán para cada una de las partes en la permuta. La base gravable corresponderá al valor asignado a cada uno de los bienes permutados, valor que, en todo caso, no podrá ser inferior al valor comercial. Igual regla se aplicará para el caso de servicios.

#### Capítulo IV Tasas

Artículo 19- Tasas.

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

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

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

#### Capítulo V Exclusiones y Régimen de Tasa Cero

Artículo 20- Régimen de tasa cero del impuesto

El Régimen de tasa cero sólo se aplicará para las exportaciones de bienes y servicios.

Disposición Transitoria- Los Países Miembros deberán ajustar sus legislaciones en este sentido dentro de los cinco (5) años contados a partir de la vigencia de esta Decisión

Artículo 21- Nomenclatura para la exclusión de bienes.

Para la exclusión de bienes se utilizará la nomenclatura arancelaria andina, a 8 dígitos como mínimo, la cual podrá ser acotada de ser necesario

Disposición Transitoria- Los Países Miembros deberán ajustar su legislación interna a esta metodología en el plazo de dos (2) años contados a partir de la entrada en vigencia de esta Decisión.

Artículo 22- Principio de imposición de bienes

En todos los países andinos regirá el principio de "imposición en el país de destino". Por consiguiente:

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

Artículo 23- Exclusión de bienes.

Los Países Miembros, a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, no podrán crear nuevas exclusiones de bienes, ni ampliar las existentes en su legislación interna.

A partir del comienzo del undécimo (11º) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán mantener las siguientes exclusiones:

- a) Los bienes importados por las misiones diplomáticas, consulares y por sus funcionarios diplomáticos debidamente acreditados, con sujeción a los convenios internacionales y a las reglas sobre reciprocidad.
- b) Los bienes importados por organismos internacionales y su personal con rango de funcionario internacional debidamente acreditados, que hayan suscrito convenios de inmunidades y privilegios.
- c) Las importaciones de bienes donados provenientes del exterior destinadas al sector público y organizaciones privadas sin ánimo de lucro con fines de salud, educación y utilidad común; debidamente verificadas y autorizadas por la autoridad competente en cada país.
- d) Equipaje acompañado y no acompañado, de acuerdo a lo tipificado en la legislación nacional.

Por consiguiente, los Países Miembros deberán eliminar gradualmente todas las exclusiones de bienes que no estén contempladas en los literales anteriores.

#### Artículo 24 - Principio de Imposición de Servicios.

En todos los países andinos regirá el principio de "imposición en el país de destino", salvo lo dispuesto en el artículo 13. Por consiguiente:

- a) habrá lugar al impuesto, en relación con los servicios a que se refiere el numeral 2° del artículo 12 de esta Decisión.
- b) estarán sujetos al régimen de tasa cero los servicios exportados a que se refiere el artículo 13 de esta Decisión.

#### Artículo 25 - Exclusión de servicios.

Los Países Miembros, a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, no podrán crear nuevas exclusiones de servicios, ni ampliar las existentes en su legislación interna, salvo en los servicios señalados en el siguiente párrafo.

A partir del comienzo del undécimo (11°) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán tener las siguientes exclusiones:

- a) Los servicios de educación, salud y de transporte nacional de pasajeros, excepto el aéreo, de acuerdo con las condiciones previstas en la legislación de cada País Miembro, y,
- b) Servicios de intermediación financiera.

Por consiguiente los Países Miembros deberán eliminar gradualmente todas las exclusiones de servicios que no estén contempladas en los literales anteriores.

Los Países Miembros establecerán en sus legislaciones el tratamiento tributario que otorguen a los servicios administrativos prestados con la calidad de licencias, registros, matrículas y similares, por parte de instituciones estatales en cumplimiento de sus fines y funciones, por los cuales éstas perciban tasas, derechos, arbitrios u otra forma similar de contraprestación. Dicho tratamiento podrá considerarse a los referidos servicios como excluidos o como operaciones que no generen impuesto tipo valor agregado.

### Capítulo V Determinación del impuesto

#### Artículo 26 - Determinación del impuesto por pagar.

El impuesto por pagar en cada período de referencia:

- a) En el caso de venta o transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios, estará constituido por la diferencia entre los impuestos causados en el período y los impuestos repercutidos que otorguen derecho a descuento tributario o crédito fiscal.
- b) En la importación se determinará aplicando en cada operación la tasa del impuesto sobre la base gravable correspondiente.

#### Artículo 27.- Derecho a crédito fiscal.

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes y servicios que reúnan los requisitos formales que determine cada legislación nacional y los siguientes requisitos sustanciales:

- a) Que sean necesarios para desarrollar el giro del negocio del sujeto pasivo de acuerdo con las limitaciones o restricciones que cada legislación nacional establezca.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto tipo valor agregado o a las operaciones sujetas al régimen de tasa cero.

#### Artículo 28.- Crédito Fiscal de activos fijos o bienes de capital.

Tratándose de compra o adquisición de activos fijos o bienes de capital, los impuestos repercutidos otorgan derecho a crédito fiscal para el sujeto pasivo en las mismas condiciones a que se refiere el artículo anterior aplicando cualquiera de las siguientes opciones, conforme estén previstas en la legislación de los Países Miembros:

- a) El descuento en el período en el cual se verifique la adquisición del activo, o en general, en el que se pueden compensar los créditos fiscales de impuestos repercutidos.
- b) La devolución de los impuestos repercutidos, la cual podrá efectuarse aunque no haya iniciado operaciones, o esté en proceso de instalación, montaje o puesta en marcha.
- c) El crédito fiscal por el sistema de "prorrata temporis", conforme al cual el impuesto repercutido se amortizará a lo largo de la vida útil del activo en función de su utilización por parte del sujeto pasivo. De adoptarse esta modalidad de descuento, el saldo por amortizar se ajustará todos los meses por inflación.

Si el sujeto pasivo, en los casos a) y b), enajenare el activo en cuestión por un precio menor al de adquisición, los Países Miembros le podrán exigir el reintegro de la porción de crédito fiscal generado, según lo establecido en sus legislaciones.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión no otorguen derecho a crédito fiscal por la compra o adquisición de activos fijos o bienes de capital, podrán continuar con esta práctica hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

#### Artículo 29.- Proporcionalidad de los impuestos descontables.

El crédito fiscal originado en la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados en su totalidad a operaciones gravadas a la tasa general y a operaciones sujetas a régimen de tasa cero, será descontable en un ciento por ciento (100%).

Los Países Miembros que apliquen tasas preferenciales podrán regular la recuperación del crédito fiscal según su legislación interna.

Cuando se destinen indistintamente a operaciones gravadas a la tasa general y a operaciones sujetas a régimen de tasa cero o excluidas del impuesto, y no fuere posible su imputación directa a una y otras, el descuento se hará en función del componente del crédito fiscal que proporcionalmente corresponda a las operaciones gravadas a la tasa general y a las operaciones sujetas a régimen de tasa cero o excluidas, según la legislación de cada País Miembro.

### Capítulo VI Excepciones

#### Artículo 30.- Excepciones.

No obstante lo establecido en los artículos 19, 23, 25 y 27 de la presente Decisión un País Miembro podrá adoptar las medidas correctivas necesarias para hacer frente a la existencia o amenaza de una severa crisis fiscal a nivel de Gobierno Central o atender situaciones de emergencia nacional, previa autorización de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Cuando la situación contemplada en el párrafo anterior exigiere providencias inmediatas, el País Miembro podrá aplicar las medidas correctivas que considere necesarias y las comunicará en un plazo no mayor de cinco días, contado desde la fecha de adopción de las medidas, a la Secretaría General de la Comunidad Andina, la que se pronunciará dentro de los treinta días siguientes, para autorizarlas, modificarlas o suspenderlas.

Las medidas correctivas que se apliquen de conformidad con los párrafos anteriores:

1. Serán de carácter transitorio y se eliminarán progresivamente a medida que mejore la situación que las motivó;
2. No podrán discriminar entre los Países Miembros de la Comunidad Andina;
3. No se optarán ni mantendrán con el fin de proteger a un determinado sector.

## TITULO II

### DE LOS ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO

#### Capítulo VII Declaración del impuesto

##### Artículo 31.- Declaración del impuesto

Los impuestos tipo valor agregado serán liquidados por el sujeto pasivo en los formatos de declaración que, para el efecto, disponga la Administración Tributaria de cada País Miembro.

El período fiscal del impuesto no podrá ser superior a dos (2) meses. La declaración y pago será efectuada según lo disponga la respectiva legislación sin que exceda del mes calendario siguiente al del período fiscal.

Sin perjuicio de lo previsto en los párrafos anteriores cada País Miembro podrá fijar plazos distintos para la declaración y pago de operaciones excluidas o especiales.

En las operaciones de importación de bienes, los impuestos tipo valor agregado se declararán y pagarán conforme lo regule la normativa interna de cada País Miembro.

#### Capítulo IX Devolución y compensación de saldos a favor

##### Artículo 32.- Derecho a la devolución para las exportaciones.

Sin perjuicio del régimen aplicable a los activos fijos y bienes de capital, los sujetos pasivos del impuesto que, por efecto de la aplicación del régimen de tasa cero, liquiden saldos a favor por exportación en sus declaraciones tributarias, tendrán derecho a recuperar dicho saldo de acuerdo a las legislaciones internas de cada País Miembro.

La legislación de cada País Miembro podrá establecer la proporción respecto al valor de las exportaciones que será susceptible de devolución.

Se entenderá satisfecho el derecho a las devoluciones de los impuestos tipo valor agregado, en los casos en los que por la modalidad de contrataciones con el Estado, se haya previsto otra forma de compensación alternativa en los contratos de explotación de recursos naturales no renovables, pagado en sus adquisiciones de bienes y servicios por la empresa contratante, cuando el País Miembro así lo prevea.

Disposición Transitoria - Los Países Miembros que a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión no devuelvan el impuesto por las operaciones de servicios utilizadas para la exportación de bienes, podrán mantener esta regla hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

##### Artículo 33.- Intereses a cargo del fisco

Cuando no exista en la legislación interna un plazo para la devolución de los impuestos tipo valor agregado a los exportadores, transcurridos dos (2) meses a partir de la determinación del monto a devolver efectuada por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo percibirá intereses a la tasa prevista en la legislación interna.

Disposición Transitoria - No obstante, lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión no reconozcan intereses moratorios por demoras en la devolución de los saldos a favor podrán continuar con esta práctica hasta cinco (5) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

#### Artículo 34.- Inadmisión de solicitudes de devolución

Los regímenes de cada País Miembro deberán establecer, con precisión, las causales de inadmisión de las solicitudes por causas formales. Cuando haya lugar a la inadmisión de una solicitud, la Administración Tributaria señalará los motivos de la misma indicando, de manera precisa, la forma, condiciones y plazos para subsanarlos.

#### Artículo 35.- Negativa o rechazo de la devolución

Las autoridades tributarias de los Países Miembros negarán la devolución cuando no se verifique el derecho a la misma, especialmente por no confiarse la operación de exportación respectiva.

También se negará la devolución, entre otras causales, por:

- a) la presentación extemporánea, conforme la legislación interna de cada País Miembro
- b) cuando los montos solicitados ya hayan sido objeto de devolución o compensación anterior, sin perjuicio de las sanciones legales que correspondan.

#### Artículo 36.- Compensación del saldo a favor.

Los saldos a favor del sujeto pasivo de los impuestos tipo valor agregado con derecho a devolución, podrán ser compensados por la Administración Tributaria contra las deudas tributarias exigibles administradas por la misma institución y correspondientes al mismo acreedor tributario.

### Capítulo X Facturación

#### Artículo 37.- Requisitos mínimos de las facturas.

Para que proceda el descuento del crédito fiscal correspondiente a las operaciones de compra de bienes o uso de servicios en el mercado interno, éstas deberán constar en facturas que cumplan con los requisitos exigidos por cada País Miembro, los cuales deberán incluir, al menos, los siguientes:

1. Nombre completo o razón social y número del registro tributario o de identificación fiscal del sujeto pasivo que realiza la operación sujeta al impuesto.
2. Nombre completo o razón social e identificación fiscal del adquirente del bien o servicio.
3. Descripción del impuesto causado.
4. Número consecutivo de facturación.
5. Fecha de expedición.
6. Descripción de los bienes o servicios adquiridos.
7. Valor total de la operación.

Los Países Miembros deberán implementar los sistemas de control de impresión, emisión y uso de facturas que consideren adecuados.

Los Países Miembros podrán establecer excepciones a la obligación de facturar y los requisitos señalados, así como autorizar la emisión de documentos equivalentes a la misma o crear mecanismos de control alternativos.

No obstante lo previsto en el numeral tercero, los Países Miembros podrán omitir este requisito si mantienen un sistema que permita conocer el valor del impuesto causado en cada factura.

## Capítulo X Retención en la fuente

### Artículo 38.- Retenciones en la fuente.

Los Países Miembros podrán establecer sistemas de retención de los impuestos tipo valor agregado que contemplen, entre otros, los siguientes casos:

1. Venta de bienes o prestación de servicios al gobierno nacional y demás entidades del sector público, a los contribuyentes calificados como “grandes” o “especiales”; o a los que la Administración Tributaria señale como agentes de retención.
2. Pagos o abonos en cuenta por parte de entidades administradoras de tarjetas de débito o crédito a los establecimientos afiliados, por las transacciones que éstos hayan realizado.

## Capítulo XI Regímenes simplificados

### Artículo 39.- Regímenes de pequeños agentes económicos.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos anteriores, los Países Miembros podrán crear regímenes especiales que comprendan a los impuestos tipo valor agregado para pequeños agentes económicos, simplificando las obligaciones fiscales a cargo de las mismas, con los límites y condiciones que los Países Miembros establezcan.

## Capítulo XII Vigencia

### Artículo 40.- Vigencia.

De conformidad con lo establecido en el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina, la presente Decisión será incorporada al derecho interno de cada País Miembro cuando así lo prevea su norma constitucional y entrará en vigencia el primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General de la Comunidad Andina.

### Disposición Transitoria - Mecanismo de Seguimiento.

Los Países Miembros establecerán en el plazo de 90 días a partir de la vigencia de la presente Decisión, un mecanismo de seguimiento para verificar cada dos (2) años, los avances graduales que registren con el objeto de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 23 y 25.

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

## Anexo II

### *Decisión 600*

#### *Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo*

---

LA COMISIÓN DE LA COMUNIDAD ANDINA EN REUNIÓN AMPLIADA CON LOS MINISTROS DE ECONOMÍA Y HACIENDA O FINANZAS,

VISTOS: El Artículo 3 literales a), b), e); el Artículo 54, literal e); y el Artículo 58 del Acuerdo de Cartagena. Los artículos 3 y 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. La Decisión 388 y el artículo 13 de la Decisión 330; y, en uso de sus atribuciones especificadas en los literales a), b) y f) del Artículo 22 del Acuerdo de Cartagena;

CONSIDERANDO Que en todos los Países Miembros existen impuestos tipo selectivo al consumo que, como tales, procuran incidir sobre las decisiones de consumo para regularlos de acuerdo con los ideales y el buen curso de la sociedad y sólo en segundo lugar generar recaudos para el Estado;

Que en otros casos, en lugar de impuestos adicionales al IVA sobre los consumos suuntuarios o semi suuntuarios, rigen tarifas diferenciales más elevadas;

Que los objetivos comunitarios de mercado interior y neutralidad en la circulación y consumo de bienes y servicios aconsejan un sistema de tributación indirecta sobre el consumo que siga los mismos lineamientos básicos y, en lo posible, no registre diferencias estructurales en las normativas de los Países Miembros para que los agentes económicos puedan tener un ámbito de claridad y concurrencia libre y comparable;

Que pese a que los impuestos tipo selectivo al consumo presentan algunas características diferentes en los distintos ordenamientos jurídicos de los Países Miembros, éstos podrían ser sustituidos por un ordenamiento general más armónico. No obstante, se reconoce que los Países Miembros pueden tener otros bienes y servicios gravados con impuestos tipo selectivo al consumo que no son objeto de esta Decisión y por tanto no son regulados por ésta;

Que, en general, las normativas nacionales de los Países Miembros sobre los impuestos tipo selectivo al consumo son afines con las de los restantes países, y que las diferencias si bien pueden ocasionar distorsiones en el mercado no son extremas;

Que las diversas tarifas diferenciales que existan en los impuestos tipo valor agregado en algunos Países Miembros pueden ser sustituidas por impuestos tipo selectivo al consumo;

Que, en consecuencia, se pueden establecer las bases para un sistema de imposición indirecta que sea comparable y claro, en su concepto y en sus alcances, en los Países Miembros;

Que las modalidades de los impuestos tipo selectivo al consumo pueden consistir en "Impuestos ad valorem" sobre el precio final, o "Impuestos específicos" aplicando montos fijos de dinero por unidad física del producto, que sean materia de indexación periódica con fundamento en el índice de inflación;

Que no se encuentran en el ámbito de aplicación de la presente Decisión las zonas y regímenes de inmunidad fiscal, ni los beneficios o regímenes de carácter geográfico o regional contemplados en la legislación interna de cada país, los cuales estarán regidos por las normativas nacionales y otras normas especiales;

DECI DE

Capítulo I

Ámbito de aplicación de la Decisión

Artículo 1.- Ámbito de aplicación.

La presente Decisión armoniza los aspectos sustanciales y procedimentales de los “impuestos tipo selectivo al consumo” (ISC) de los regímenes tributarios de los Países Miembros, a efectos de impulsar la política de integración subregional andina.

Por consiguiente, los Países Miembros adecuarán sus regímenes tributarios a lo dispuesto en esta Decisión en los plazos previstos en la misma, cualquiera sea el ámbito de aplicación territorial de tales impuestos.

La creación o modificación de este tipo de impuestos que efectúen los Países Miembros deberá adecuarse a la presente Decisión y notificarse a la Secretaría General de la Comunidad Andina.

#### Artículo 2- Naturaleza del impuesto

Los “impuestos tipo selectivo al consumo” (ISC) gravan la importación y el consumo en el mercado interno de determinados bienes y servicios, sea de forma individual o con carácter adicional o complementario a los impuestos tipo valor agregado. Son tributos de tipo monofásico.

### Capítulo II Normas generales

#### Artículo 3- Norma general.

A los “impuestos tipo selectivo al consumo” (ISC) les son aplicables todas las normas generales que regulan los impuestos tipo valor agregado (IVA) que sean compatibles con su naturaleza y, en especial, los siguientes:

- a) El momento de causación, sin perjuicio del régimen monofásico a que se refiere la presente Decisión.
- b) Los principios relativos a la territorialidad.
- c) Los aspectos generales que regulan la materia imponible en relación con la venta de los bienes y los servicios gravados con el impuesto, y
- d) Las definiciones de los sujetos pasivos en relación con las operaciones gravadas.

### Capítulo III Hecho generador

#### Artículo 4- Generación del Impuesto

Los ISC se generan con motivo de la importación efectuada o de la primera venta o transferencia que realice el productor. Los ISC sobre servicios se generarán por razón de su prestación.

Serán regulados por la legislación interna de cada País Miembro:

- a) La generación de impuestos tipo selectivo al consumo en aquellos casos en los que se presume la realización de una venta o transferencia de bienes.
- b) La generación de impuestos tipo selectivo al consumo, cuando exista vinculación económica entre comprador y vendedor aún cuando abarque fases posteriores de comercialización.
- c) La aplicación de impuestos tipo selectivo al consumo a otros bienes y servicios gravados, no previstos en la presente Decisión.
- d) Los casos en los que se establezcan exclusiones para determinados bienes y servicios, o en su defecto el derecho a crédito tributario o a devolución.

#### Artículo 5- Retiro de bienes.

Con motivo del retiro de bienes por parte del sujeto pasivo de los ISC para un fin distinto a la actividad gravada, se generará el impuesto sobre una base gravable constituida por el valor comercial del bien. El retiro de bienes no utilizables o no susceptibles de comercialización por cualquier causa justificada según la legislación interna de cada país, no estará gravado.

#### Capítulo IV Sujetos Pasivos

Artículo 6- Sujetos pasivos de los impuestos tipo selectivo al consumo.

Sin perjuicio de las reglas establecidas en las legislaciones de cada País Miembro relativas a solidaridad, vinculación económica, distorsiones del mercado o condiciones especiales en la producción y comercialización, son sujetos pasivos de los ISCI los siguientes:

- a) Los productores de bienes gravados.
- b) Los importadores de bienes gravados.
- c) Los prestadores de servicios gravados.
- d) Los usuarios o destinatarios del servicio, en el caso de servicios prestados por no residentes ni domiciliados en país destinatario.

#### Capítulo V Base gravable

Artículo 7- Base o magnitud gravable.

La base gravable de los impuestos tipo selectivo al consumo estará definida en la legislación interna de los Países Miembros, asegurando que no se produzca un tratamiento discriminatorio entre productos nacionales e importados. Tratándose de tarifas ad valorem no se incorporará en ellas los impuestos tipo valor agregado ni los impuestos tipo selectivo al consumo.

#### Capítulo VI Carga tributaria

Artículo 8- Carga tributaria

Las cargas tributarias totales, considerando los impuestos tipo valor agregado y los impuestos tipo selectivo al consumo, que se tributan en el ámbito nacional o regional, serán objeto de un trabajo de armonización para fijar mínimos en la Comunidad Andina, tres (3) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

El trabajo de armonización se enfocará a los productos derivados de tabaco, cerveza y bebidas alcohólicas en una primera fase.

#### Capítulo VII Determinación del impuesto

Artículo 9- Determinación del impuesto

Los ISCI se determinarán por aplicación directa de la tasa o monto fijo señalado para el bien o servicio gravado de que se trate, a la base gravable o a la magnitud o unidad física de referencia, de acuerdo a lo previsto en las legislaciones internas de los Países Miembros.

#### Capítulo VIII Declaración del impuesto

Artículo 10- Declaración del impuesto

Los ISCI se autoliquidarán por el sujeto pasivo en los formatos de declaración que, para el efecto, disponga la Administración Tributaria de cada País Miembro.

Los períodos de declaración y pago serán efectuados según lo disponga la respectiva legislación sin que exceda del mes calendario siguiente al del período fiscal.

En las operaciones de importación de bienes, los ISC se declararán y pagarán conforme lo regule la normativa interna de cada País Miembro.

La legislación interna de cada País Miembro podrá establecer sistemas especiales de pagos a cuenta de los ISC

#### Artículo 11.- Facturación

Los sujetos pasivos, en cada operación que realicen por los bienes o servicios gravados con los impuestos tipo selectivo al consumo, emitirán una sola factura en la que discriminarán el IVA y los ISC. Tales facturas cumplirán con lo señalado en el artículo 37 de la Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado.

### Capítulo IX Vigencia

#### Artículo 12.- Vigencia

De conformidad con lo establecido en el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina, la presente Decisión será incorporada al derecho interno de cada País Miembro cuando así lo prevea su norma constitucional y entrará en vigencia el primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General de la Comunidad Andina.

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

## BIBLIOGRAFÍA

Alberto X (2005). *Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires: De Palma.

Amatucci, A (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Temis.

Arias Mnaya, L A, & Plazas Vega, M (2002). *LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN LOS PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA* BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO DEPARTAMENTO DE INTEGRACIÓN Y PROGRAMAS REGIONALES

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (2004). *LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN LA COMUNIDAD ANDINA* BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO DEPARTAMENTO DE INTEGRACIÓN Y PROGRAMAS REGIONALES. SECRETARÍA GENERAL DE LA COMUNIDAD ANDINA

Comisión Europea (2000). *El ABC del Derecho Comunitario* Luxemburgo: Comisión Europea

Correa Henao, N R (1997). *Manual de Derecho Comunitario Europea* Bogotá, Colombia: Fondo Editorial Cancillería de San Carlos.

Delgadillo, L H (2004). *Principios de Derecho Tributario* (Cuarta edición ed). México: Limusa

*Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual* (Vigésima primera edición ed). (s.f.). Heliasta

Due, J. F (1970). *Análisis Económico de los Impuestos* Buenos Aires: El Ateneo

*El Acceso al Derecho de la Unión Europea*. (s.f.). Obtenido de EUR-Lex: [http://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root\\_default=SUM\\_1\\_CODED=21](http://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root_default=SUM_1_CODED=21)

Enrico, F A (2002). *Análisis del Impuesto al Valor Agregado* Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Fenochietto, R (2001). *Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Fenochietto, R (2006). Economía del Sector Público, Análisis Integral de las Finanzas Públicas y sus Efectos. En R Fenochietto *Economía del Sector Público, Análisis Integral de las Finanzas Públicas y sus Efectos* (pág 285). Argentina, Buenos Aires, Tucumán: La Ley.

Fenochietto, R (2006). *Economía del Sector Público Análisis Integral de las Finanzas Públicas y sus Efectos*. Argentina, Buenos Aires, Tucumán: La Ley.

FM, Liam Ebrill et al. (Junio de 2002). El atractivo del IVA *Artículo*

FRIEDRICH EBERT STIFTUNG COLOMBIA / CENTRO DE ESTUDIOS DE LA REALIDAD COLOMBIANA (2004). *EL FUTURO DE LA INTEGRACIÓN ANDINA* (M E Cárdenas Rivera, Ed) Bogotá, Colombia: Fondo Editorial CEREC

García Belsune, H A (s.f.). *Temas de Derecho Tributario* Buenos Aires: Abelardo Perrot.

Giuliani Fonrouge, C M (1984). *Derecho Financiero* (3ª edición ed.). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Groves, H M (1965). *Finanzas Públicas*. México, México: F Trillas S A

JUSTIFICATIVO PROFORMA PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO 2015 (1 de Noviembre de 2014). [www.finanzas.gob.ec](http://www.finanzas.gob.ec) Obtenido de Ministerio de Finanzas: <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/01/Justificativo-de-Ingresos-y-Gastos-Proforna-2015-PDF.pdf>

Lucas Durán, M (2001). *Fiscalidad Internacional de Rentas Financieras*. Madrid: Edersa

Lucas Durán, M (s.f.). *Fiscalidad Internacional de Rentas Financieras*.

Malvárez Pascual, L, Ramírez Gómez, S, & Sanchez Hinoj A J. (2011). *Lecciones del Sistema Fiscal Español*. Madrid España: Tecnos.

Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia / Corporación Andina de Fomento . (1998). *COMUNIDAD ANDINA Y MERCOSUR, Desafíos Pendientes de la Integración en América Latina* (J. P. Rodríguez G, Ed) Bogotá, Colombia: Ministerio de Relaciones Exteriores / Corporación Andina de Fomento

Montaño Galarza, C (2003). Comentarios y reflexiones sobre el derecho comunitario. *FORQ Revista de Derecho* No 1

Montaño, C (2006). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito Ecuador: Corporación Editora Nacional.

Montaño, C (2013). LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA EN MATERIA DE ARMONIZACIÓN LEGISLATIVA: EL CASO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO *Universidad Andina Simón Bolívar, Paper Universitaria* Quito Hichincha, Ecuador.

Navarri ne, S C (2010). *Derecho Tributario* Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Paz y Miño Cepeda, J. J. (2015). *Historia de los Impuestos en el Ecuador*. (E digital, Ed) Quito Ecuador.

Pérez Martínez, J. M, & Redondo Barcala, M (2006). *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido* Madrid España: Edisofer.

Pérez Royo, F (2008). *Curso de Derecho Tributario Parte Especial* (Segunda edición ed.). Madrid España: Tecnos.

Pérez Royo, J. (2012). *Curso de Derecho Constitucional* (Decimotercera edición ed). Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S A

Pico Mantilla, G (1992). *Derecho Andino*. Quito, Ecuador: Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena

Pistone, P, & Taveira Torres, H (2005). *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*. Buenos Aires, Argentina: Ábaco

Piza Rodríguez, J. R (2008). *Régimen Impositivo de las entidades territoriales en Colombia*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.

Plazas Vega, M (2000). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Temis S A

Plazas Vega, M A (1998). *El impuesto sobre el valor agregado* (Segunda edición ed). Bogotá, Colombia: Temis.

Plazas Vega, M A (2001). *Derecho Tributario Comunitario*. Colombia: Legis S A

Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Políticas y Relaciones Internacionales. (2002). *COMUNIDAD ANDINA Y MERCOSUR EN LA PERSPECTIVA DEL ALCA; MEMORIAS DEL OBSERVATORIO ANDINO* (C Ahumada, & A Cancino, Edits.) Bogotá, Colombia: Centro Editorial Javeriano

Queralt, J. M, Lozano Serrano, C, Tejerizo López, J. M, & Casado Otero, G (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid España: Tecnos.

Ramírez Cardona, A (1990). *Derecho Tributario* (Cuarta edición ed). Bogotá: Temis.

Secretaría General de UNASUR (2015). *200 Años - Carta de Jamaica*. Quito: UNASUR

Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena; Comunidad Europea. (1997). *MEMORIAS DEL SEMINARIO INTERNACIONAL: INTEGRACIÓN ECONÓMICA Y DERECHO COMUNITARIO*. Bogotá, Colombia: Artes Gráficas Señal.

Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena (1985). *Introducción al Derecho Comunitario Andino* (L C Sachica, Ed) Quito, Ecuador: Artes Gráficas Señal.

Troya Jaramillo, J. V (2008). *Derecho Internacional Tributario*. Quito, Ecuador: Pudeleco

Uckmar, V (2003). *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires, Argentina: Depalma

Universidad Nacional de Colombia (2011). *Negociación Internacional* (Vol. I). (J. A Boniventura Fernández, & P. Lafont Planetta, Edits.) Bogotá, Colombia: Stilo Impresores Ltda

Villanueva Gutiérrez, W (2009). *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú* Lima, Perú Esan

Zelada Castedo, A (1989). *Derecho de la Integración Económica Regional*. En *El D/Integral* (Ed). Buenos Aires.


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

CÉDULA DE CIUDADANÍA  
 APELLIDOS Y NOMBRES  
**ROBALINO VASCO LENIN GONZALO**  
 LUGAR DE NACIMIENTO  
**TUNGURAHUA AMBATO LA MATRIZ**  
 FECHA DE NACIMIENTO **1971-09-29**  
 NACIONALIDAD **ECUATORIANA**  
 SEXO **M**  
 ESTADO CIVIL **Soltero**

No. **170822277-1**




INSTRUCCIÓN **BACHILLERATO**      PROFESIÓN / OCUPACIÓN **EMPLEADO PRIVADO**      E334312242

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE **ROBALINO GONZALO**

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE **VASCO MERCEDES**

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN  
**QUITO 2011-09-28**

FECHA DE EXPIRACIÓN  
**2021-09-28**

DIRECTOR GENERAL      FIRMA DEL CEDULADO






**CERTIFICADO DE VOTACIÓN**  
 ELECCIONES GENERALES 2017  
 2 DE ABRIL 2017



**006** JUNTA No.  
**006 - 232** NUMERO  
**1708222771** CÉDULA

**ROBALINO VASCO LENIN GONZALO**  
 APELLIDOS Y NOMBRES

**PICHINCHA** PROVINCIA      CIRCUNSCRIPCIÓN: **1**  
**QUITO** CANTÓN      ZONA: **3**  
**LA CONCEPCION** PARROQUIA






**ECUADOR ELIGE CON TRANSPARENCIA**

**ELECCIONES 2017**  
 GARANTIZAMOS TU DECISIÓN

**CIUDADANA (O):**

ESTE DOCUMENTO ACREDITA QUE USTED SUFRAGÓ EN LAS ELECCIONES GENERALES 2017

ESTE CERTIFICADO SIRVE PARA TODOS LOS TRÁMITES PÚBLICOS Y PRIVADOS



F.) PRESIDENTA/E DE LA JRV      IMP. IGM.MJ