UNIVERSIDAD DEL AZUAY
50 AÑOS

Casa Editora

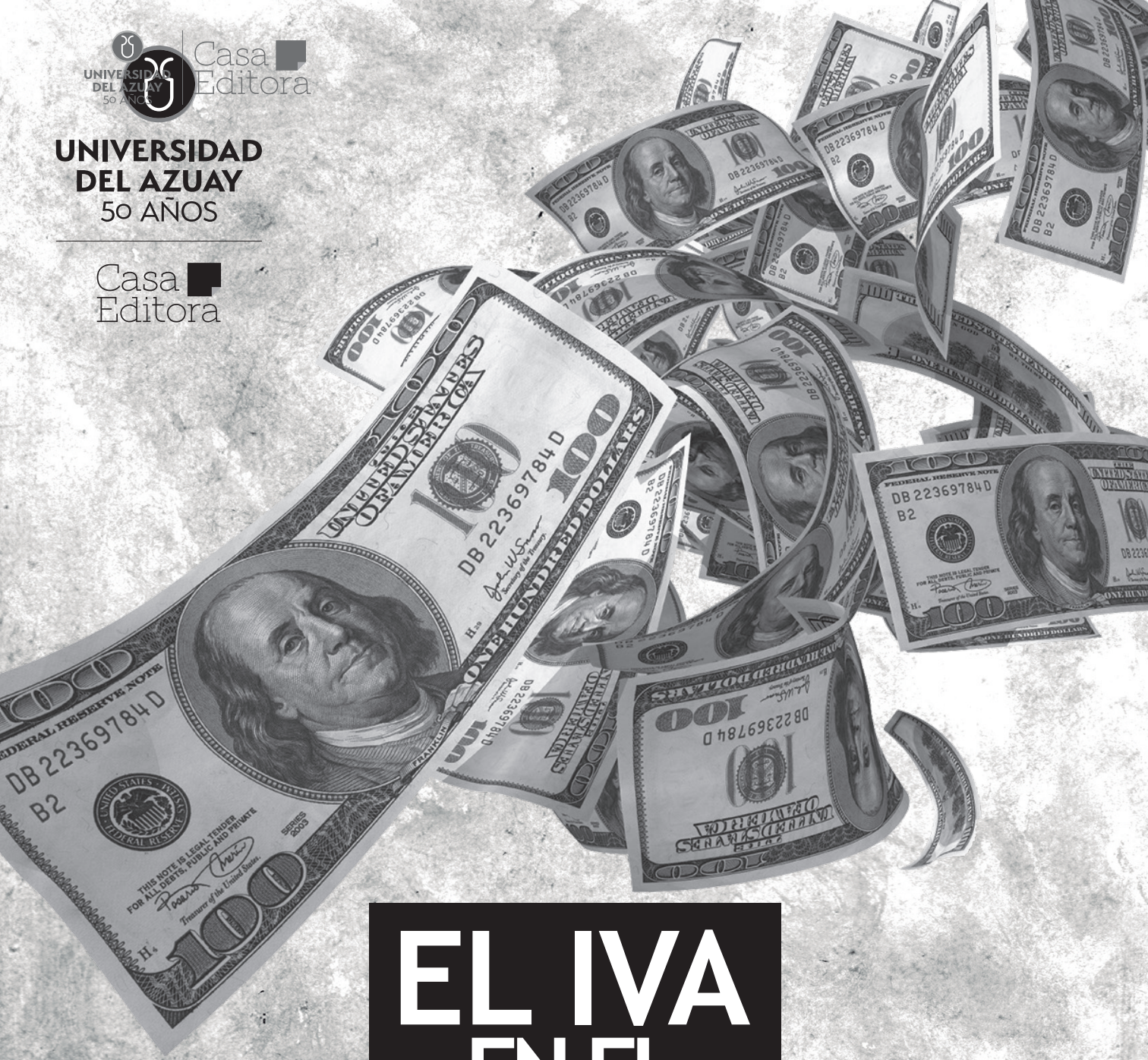


EL IVA EN EL ECUADOR

UN IMPUESTO ACUMULATIVO

Boris Barrera Crespo

UNIVERSIDAD DEL AZUAY
50 AÑOS
Casa Editora



EL IVA EN EL ECUADOR

UN IMPUESTO ACUMULATIVO

Boris Barrera Crespo

UNIVERSIDAD DEL AZUAY
50 AÑOS

Casa Editora

Prof. Francisco Salgado Arteaga, PhD.
Rector

Prof. Martha Cobos Cali, PhD.
Vicerrectora Académica

Prof. Jacinto Guillén García, Mgt.
Vicerrector de Investigaciones

Revisión de estilo:
Gloria Riera, PhD.

Diseño de portada y diagramación:
Jhonn Alarcón Morales
Carolina Arias Cortéz
Departamento de Comunicación y Publicaciones - Universidad del Azuay

ISBN publicación impresa
978-9978-325-90-2
ISBN publicación digital
978-9978-325-91-9

Impresión:
Imprenta Digital de la Universidad del Azuay

Primera Edición
Diciembre de 2017

Cuenca-Ecuador

UNIVERSIDAD DEL AZUAY
50 AÑOS
Casa Editora

EL IVA EN EL ECUADOR

UN IMPUESTO ACUMULATIVO

CONTENIDO

EL IVA EN EL ECUADOR: UN IMPUESTO ACUMULATIVO

INTRODUCCIÓN **6**

Origen **9**

Naturaleza del impuesto **11**
a) Indirecto 12
b) Real 16
c) De fase global, parcialmente acumulativo 18
d) Regresivo 25

Objeto del impuesto **26**
Hecho generador 26
Ciclo formativo 29
Base imponible 30
No sujeción de IVA 33
Régimen impositivo simplificado, RISE 34

Sujetos **36**
Sujeto activo 36
Sujeto pasivo 37
Contribuyentes. 37
Responsables – agentes de retención. 41
Porcentajes de retención. 44

Tarifas **47**
Bienes 48
Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos. 48
Lácteos 49
Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano. 50
Semillas, harina de pescado y los alimentos balanceados, fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola 50
Tractores de llantas de hasta 200 hp 51
Medicamentos y drogas de uso humano 52

Papel bond, libros y material complementario. 53
a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos 55
c) Donaciones 55
d) Los bienes que con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización 55
e) Los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE) 55
Energía eléctrica 58
Lámparas fluorescentes 59
Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios 61
Vehículos híbridos o eléctricos de base imponible USD 35.000 61
Los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos rápidos 62
El oro adquirido por el Banco Central del Ecuador 63
Cocinas de uso domésticos. 64
Servicios 65
Los de transporte nacional e internacional, terrestre y acuático de pasajeros y carga. 65
Los de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos. 66
Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados para vivienda 68
Los servicios públicos (energía eléctrica, agua potable, alcantarillado, recolección de basura). 69
Los de educación en todos los niveles. 70
Los de guarderías infantiles y de hogares de ancianos. 71
Los religiosos. 72
Los de impresión de libros. 72
Los funerarios. 73
Los administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público. 74
Los espectáculos públicos. 74
Los bursátiles prestados por las entidades legalmente. 75
Los que se exporten. 76
Los paquetes de turismo receptivo. 77
El peaje y pontazgo de carreteras y puentes. 79
Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría. 79
Los de aerofumigación. 80
Los servicios prestados de los artesanos calificados por la Junta

Nacional de Defensa del artesano 80
Los de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios mencionados 82
Los seguros y reaseguros 83
Los prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares. 83
Tarifas especiales en virtud del terremoto 84

Crédito Tributario 86
Activo fijo, bienes, materias primas, insumos y servicios 86
Factor de proporcionalidad 88
Deberes formales 90

Devoluciones de IVA 93
Exportadores 93
Administradores y operadores de zonas especiales de desarrollo económico 95
Personas con discapacidad y adultos mayores 95
Turistas y turismo receptivo 96
Transporte aéreo internacional de carga 97
Uso de medios electrónicos 97
Retenciones en la fuente de IVA 98

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 99

Referencias 101

Mi agradecimiento para el Ing. Oswaldo Merchán Manzano, Decano de la Facultad de Ciencias de la Administración, Universidad del Azuay; el Dr. José Chalco Quezada, Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad del Azuay y la Dra. Gloria Riera Rodríguez. Departamento de Comunicación y Publicaciones, Universidad del Azuay.

Para Sebas, María Claudia, Moni, mis padres.

Gracias por todo.

INTRODUCCIÓN

Los impuestos a los consumos, desde su creación, implicaron para el consumidor un gravamen visible que acarreó un rechazo generalizado, ya que daba lugar a que los precios de los bienes y servicios se incrementaran por cada transacción más allá de las condiciones particulares de los productos. Por tal motivo, el análisis del impuesto del valor agregado (IVA), nombre que recibe el impuesto en Ecuador, se torna significativo, y lo es más si recordamos que nació como un impuesto al gasto modificado para evitar el factor acumulativo. En el Ecuador, desde el año 1989 está vigente el IVA como un impuesto a los consumos que reconoce como crédito tributario el impuesto prepagado. No obstante, es indispensable analizar si los constantes cambios en la legislación, o incluso, mediante criterios de consultas vinculantes, han logrado mantener el sentido del valor agregado, o si, al contrario, han acentuado el factor de injusticia tributaria que se les imputa a los impuestos indirectos.

El estudio empezará precisando las características del impuesto conforme a la regulación actual, por tal sentido, sobre la base de un factor doctrinario se analizarán las particularidades del hecho generador para ubicarlo o descartarlo por regresivo. Con este fin, se estudiarán a los sujetos que intervienen en la relación tributaria, las tarifas del tributo y, sobre todo, la forma de conciliación tributaria y formación del crédito tributario. Este último factor es el que merecerá un mayor análisis. La principal cualidad de un impuesto al gasto tipo valor agregado consiste precisamente el crédito tributario, pues, al tratarse de un tributo plurifase, la restricción del crédito conlleva importantes consecuencias en el aumento de los precios de bienes y servicios.

Además de lo dicho, se analizarán los incentivos que la legislación prevé para tipos específicos de contribuyentes –personas de la tercera edad y con discapacidad– y se estudiará la finalidad de incluir entre dichos beneficiarios a contribuyentes como los exportadores, compañías de aviación o empresas de turismo receptivo para las cuales el principio constitucional de igualdad material no es suficiente justificativo para una devolución de tributos.

En este texto, asumimos la posición de que la normativa vigente debería concordar con el principio constitucional de justicia tributaria. Por tal motivo, el objetivo del estudio es sugerir argumentadamente recomendaciones para impulsar reformas legislativas al sistema tributario nacional.

EL IVA EN EL ECUADOR: UN IMPUESTO ACUMULATIVO

Origen

En la época de Carlomagno ya se encuentran esbozos de imposiciones a los consumos. En el año 800 D.C. –bajo distintas denominaciones como *talla, ayudas* o *corvea*– se gravaba el consumo como un acto final del proceso productivo. Dentro de este contexto, se encontraba sometido a imposición la comercialización de vinos, tabacos y alcohol o incluso servicios derivados como el transporte.

El efecto limitante de este tributo en el proceso económico –restringe el gasto como un medio de satisfacer necesidades presentes y futuras–, de inmediato ocasionó su rechazo en la población. La Revolución Francesa como hito de inicio del estado liberal prometió abolirlo como freno al descontento y desigualdad. Pese a ello, solo diez años después, en 1799, productos alimenticios como la sal, el aceite, y alcohol nueamente fueron gravados. La innegable eficiencia del impuesto como fuente de recaudación fiscal dejaba de lado cualquier descontento social. Como ejemplos, en Inglaterra, según el *Ex*cise (Servicio de Hacienda), los tributos constituían la tercera fuente de recaudación; en Francia, la segunda.

En la época contemporánea, aún en Europa, la situación de la posguerra motivó la creación impositiva. El acrecimiento extraordinario del gasto público por la necesidad de crear recursos permanentes llevó al Director General de Tributos de Francia, Maurice Lauré, a diseñar un modelo de tributo que, si bien encuentra como capacidad contributiva el gasto, suprimía la característica de cascada e imponía el valor agregado.

En el período prebélico, los precios finales se afectaron de forma diametral, pues las ventas minoristas eran sometidas a imposición en cada etapa de comercialización. Desde el productor, pasando por el mayorista hasta llegar el minorista, sumaban la cuantía del tributo al precio del bien. Así, el tributo pasaba a constituir parte del costo que, por consecuencia, se transformaba en base imponible para el siguiente en la cadena de comercialización. Maurice Lauré superó la distorsión del efecto cascada al introducir el concepto del valor añadido. Cada sujeto pasivo debía pagar solamente sobre la plusvalía agregada al bien, ya que todo lo pagado podía ser descontado del valor cobrado. Tal innovación alcanzó éxito. La Comunidad Europea de Naciones, actual Unión Europea, acogió el impuesto como instrumento pilar de su política fiscal hasta imponer su armonización entre

sus miembros. Este proceder ocasionó su globalización. En América Latina, Brasil fue el primero en emular dicho impuesto en el año 1970, luego Argentina en el año de 1974, hasta llegar a Ecuador en el año 1989.

En Ecuador, conforme el análisis que presentan investigadores de la CEPAL, la introducción del impuesto fue parte del proceso de "revolución neoliberal en política fiscal" (Gómez Sabaín y Morán, 2016, p. 5). Traducido en objetivos de eficiencia y equidad horizontal, el IVA (Impuesto al Valor Agregado) impulsó un cambio de tendencia en la tributación de la región hacia un modelo creciente de los ingresos tributarios frente al producto interno bruto[1].

Ecuador introdujo el impuesto bajo la denominación IVA mediante reforma tributaria impulsada por el Presidente Rodrigo Borja. En la historia nacional, sus inicios como impuesto a las ventas se remontan al año 1923, cuando el impuesto sobre las ventas minoristas (que luego fue transformado en un impuesto a las transacciones mercantiles y prestación de servicios), se imponía en territorio nacional. Así regía un impuesto a las ventas a nivel de consumidor final, pero sin el efecto cascada, ya que se limitaba a gravar la última etapa de comercialización. Esta mezcla derivaba en una constante elusión. Un cobro eficiente imponía identificar el momento mismo del consumo final. Pese a las constantes reformas, este origen caótico no pudo ser superado, situación que motivó que mediante la ley 51, denominada Ley de Régimen Tributario Interno, se deroguen todos los tributos al gasto que fueron remplazados por un tributo al que se lo nominó Impuesto al Valor Agregado (IVA). En el Título Segundo de la Ley 51 se instauró el IVA como un tributo que grava las transferencias de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal y el valor de los servicios prestados en todas sus etapas de comercialización.

1. El aumento de los niveles recaudatorios, entre los años 1990 y 2012, es común en toda la región, si bien existe una gran heterogeneidad y dispersión en la carga tributaria. En un extremo se encuentran Argentina y Brasil con valores semejantes a los de varios países de la OCDE; en un segundo escalón se ubican Uruguay y Bolivia, mientras que otros países aún se muestran rezagados con respecto del promedio regional, es el caso de El Salvador (15,7%), República Dominicana (13,5%), Guatemala (12,3%) y Venezuela (13,7%). Este último constituye una excepción a la tendencia general: es la única economía latinoamericana en donde se aprecia una reducción del nivel recaudatorio. En este caso, al igual que con México, Bolivia o Ecuador, el resultado se relaciona con una creciente dependencia fiscal de los ingresos vinculados a la producción de hidrocarburos y con los distintos mecanismos que los países de la región utilizan para lograr una efectiva apropiación de las rentas provenientes de la explotación de dichos recursos naturales no renovables (Gómez Sabaín y Morán, 2016).

La tipificación del tributo empezaba por definir lo que debía entenderse por transferencia, mediante un método que identificaba el modo[2] más que el título. Así, independientemente de la forma contractual, si el efecto era transmitir el dominio, se producía el hecho generador. En el caso de importaciones, el nacimiento del tributo se producía con la desaduanización, mientras que en los servicios, con su prestación. La tarifa adoptada fue fija aunque dual. Todo se encontraba grabado con tarifa 10% salvo que expresamente se lo grave 0%. Además, se establecían exenciones de transferencias que no se encontraban gravadas y se introducía como concepto del valor agregado el crédito tributario.

Posterior a ello fueron introducidas varias reformas. Entre las significativas, en el año 1999 se aumentó la tarifa del 10% al 12%, en el año 2001, posterior al debacle bancario, un nuevo aumento de dos puntos, aunque este porcentaje estuvo vigente solo tres meses porque fue declarado inconstitucional por la forma mediante Resolución126-2001-TP del Tribunal Constitucional (R.O. 390-S, 15-VIII-2001).

Actualmente el IVA se encuentra regulado en la Codificación No. 2004-026 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Dicha norma ha sufrido varias modificaciones (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador –Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007–, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, –Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010–, Ley de Mercado de Valores, R.O. 215-S, 22-II-2006, entre otras), la última fue aquella reforma contenida en la ley para el Equilibrio de las Finanzas Públicas y en la ley de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto del 16 de abril del 2016. En la primera, se previó la devolución de un punto o dos puntos porcentuales en la tarifa del IVA cuando la compra se realiza mediante tarjetas de débito o crédito o mediante dinero electrónico, y en la segunda se precisó el incremento temporal (durante un año) de la tarifa al 14%, hasta junio del 2017, salvo que el Presidente de la República, mediante decreto ejecutivo, disponga otra cosa.

2. Se utiliza terminología propia del derecho civil, donde se distingue el modo de adquirir el dominio de los títulos. Por *justo título* se entiende todo hecho o acto jurídico que por su naturaleza y su carácter de *verdadero* y válido es apto para atribuir en abstracto el dominio. Se exige que el título solo en abstracto tenga aptitud para atribuir el dominio, porque se toma en cuenta el título en sí mismo, con prescindencia de otras circunstancias que podrían dar lugar a que, a pesar de su calidad de justo, no se opere la adquisición del dominio. Por eso la venta de cosa ajena es un justo título, que habilita para poseer, pero no da al comprador el dominio. El dominio no se adquiere, por defecto del título (suponiendo que sea verdadero y válido), sino porque el vendedor carecía de la propiedad de la cosa vendida (Alessandri, 1987, p. 465).

Naturaleza del impuesto

Las características de los tributos varían dependiendo de las premisas doctrinarias de los diferentes autores. En países subdesarrollados, los criterios de clasificación difieren de los que presentan autores de países en vías de desarrollo o de los industrializados. La importancia fiscal influye en la naturaleza asignada a los tributos.

Procurando ligar la regulación nacional a las diferentes posiciones doctrinarias, incluso en el aspecto de simple recaudación, juzgo que el IVA en el Ecuador es un impuesto indirecto, real, de fase global, parcialmente acumulativo, y regresivo, por estas razones:

a) Indirecto

Entre los criterios de clasificación de los impuestos, De Juano (1971) identifica a los directos e indirectos. Bajo una primera argumentación basada en el destino de la riqueza, deduce que cuando lo gravado es la riqueza misma estamos frente a un tributo directo, mientras que cuando el poder tributario no se impone sobre la riqueza, sino sobre una manifestación mediata de ella (consumo), el tributo es indirecto. Este planteamiento lo lleva a encontrar una arista adicional de diferenciación: lo económico. Así, en los impuestos directos existe identidad entre quien, según la norma, es sujeto activo y quien, en la práctica, soporta la carga del tributo. En cambio, en los indirectos, en virtud del fenómeno de la traslación[3], aparece la figura del sujeto de hecho, como aquel que soporta la carga del tributo, pero no tiene la calidad de contribuyente.

Para Pérez Royo (2010), los tributos directos gravan manifestaciones elocuentes de capacidad contributiva, a diferencia de los indirectos donde lo gravado es el gasto que, si bien puede implicar una disminución de capacidad económica, no implica *per se* un excedente de riqueza. Además, adiciona el criterio denominado *anestesiante*. Al no gravarse directamente a quienes soportan la carga del impuesto –porque quienes intervienen en la cadena de gestión de cobro son intermediarios–, el tributo se confunde con el costo del bien y desvía la atención del consumidor respecto de su pago. Los dos autores coinciden en sus teorías, pues ya se llame de traslación o efecto anastesiante, en los tributos indirectos los sujetos pasivos son distintos de quienes en la práctica soportan la carga del tributo.

3. El fenómeno de la traslación ocasiona que los sujetos agentes de percepción, por definición, no deben soportar la carga del tributo, sino el consumidor final quien, si bien no es sujeto pasivo, en la práctica soporta el peso fiscal.

Además, en los impuestos indirectos no existe una medición real de la capacidad contributiva: la mediatez (no la inmediatez) se impone entre el tributo y la riqueza.

En el Ecuador, el IVA consiste en un tributo cuyo hecho generador es la importación o la transferencia de dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, derechos de autor y propiedad industrial y la prestación de servicios. Sobre tales características es imperativo analizar la medición y el respeto de la capacidad contributiva para precisar si estamos frente a un impuesto directo o indirecto.

En la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI) y en su Reglamento (RLORTI), el legislador nacional decidió gravar con la máxima tarifa todo aquello que se encuadre en el hecho generador. La tarifa general es el 12% y solo por excepción la tarifa se reduce al 0%. Lo expuesto se torna pertinente, en tanto la forma de respetar la capacidad contributiva es gravar con tarifa 0% los productos que conforman la canasta básica familiar. Dicha canasta básica se convierte en una medida analítica para establecer la brecha existente entre el ingreso promedio de una familia respecto de los bienes y servicios indispensables para satisfacer las necesidades de un hogar de cuatro miembros.

Direccionadas las políticas económicas y sociales a la eliminación de dicha brecha, en el ámbito fiscal se cumpliría con tal objetivo al no gravar con IVA dichos bienes y servicios. Esto a primera vista implicaría el respeto a la capacidad contributiva y, en consecuencia, la afirmación final del carácter directo del tributo. Sin embargo, la premisa no está completa, pues deben analizarse dos aspectos que completarían la justificación. El primero, todos los bienes y servicios gravados con tarifa 0% deben ser parte de la canasta básica, y el segundo, la producción de ellos no debe verse afectada con bienes tarifa 12%.

En cuanto al primer requisito, los bienes y servicios que conforman dicha canasta pueden ser agrupados en cuatro diferentes categorías (cfr. Censos, 2016). En la primera encontramos alimentos y bebidas (pescados y mariscos, grasas y aceites comestibles, leche, productos lácteos y huevos, té, verduras frescas, tubérculos y derivados), en la segunda vivienda (alquiler, alumbrados, lavado, combustible, mantenimiento), en el tercer grupo indumentaria (telas, hechuras y accesorios, ropa confeccionada, servicio de limpieza), y por último misceláneos (material de lectura, tabaco, educación, transporte). Respecto del primer grupo, la LORTI en su Art. 55 norma que son tarifa 0% los productos alimenticios en estado natural, dicho de otro modo, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. Además, en este grupo

se incluye la leche en estado natural, en polvo, maternizada, quesos, yogures, pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva.

Tal descripción encuadra casi perfectamente en la primera categoría de dicha canasta. Todos los bienes descritos con tarifa 0% se encuentran incluidos lo que ratificaría el carácter directo del tributo. Sin embargo existen excepciones, ya que bienes fundamentales como cereales, café, té o bebidas gaseosas están gravados con tarifa 12%. Esta tendencia de excepciones se repite en el segundo grupo, vivienda, pues si bien el alquiler y los servicios básicos tienen tarifa 0%, existen bienes gravados con IVA 12% como el combustible, los artefactos de hogar y de mantenimiento. En el tercero y cuarto grupo se evidencia mejor el carácter indirecto del tributo. Toda la ropa, tela, accesorios, servicios de limpieza, de cuidado personal, de recreo son tarifa 12%, la tarifa 0% para servicios de educación y transporte, constituiría más bien una excepción.

Quienes defienden en el Ecuador el carácter directo del IVA se encuentran con el escollo insalvable antes indicado: la canasta básica incluye bienes y servicios gravados con tarifa 12%. El legislador ecuatoriano no tomó en cuenta este aspecto y obligó a que ciertos ciudadanos se conviertan en contribuyentes, pese a no ostentar capacidad contributiva.

De los grupos de bienes y servicios indispensables, apenas un 54% de ellos están sujetos a IVA tarifa 0%, lo que ocasiona que el impuesto afecta un 46% de los productos de primera necesidad. Bajo este análisis, resulta evidente el carácter indirecto del tributo, externalidad negativa sobre todo para personas que se encuentran limitadas a adquirir solo bienes de la canasta básica. Tanto es así que incluso, pese a que existen bienes sujetos a tarifa 0% que no forman parte de ella, el efecto regresivo se mantiene debido a que los bienes y servicios de la canasta básica no pueden ser sustituidos con aquellos que no lo son. Tal vez una solución definitiva, en atención al imperativo de supervivencia personal y familiar, sería vincular legalmente la excepción de la tarifa 0% a los bienes que conforman dicha canasta básica. Más allá de criterios de simple recaudación, la ratificación del carácter de imprescindibles y no sustituibles de los productos, coadyuvaría a eliminar la brecha entre ingresos y necesidades.

En cuanto al segundo aspecto a analizar, esto es, que la producción de bienes y servicios gravados con tarifa 0% no se vea afectada con bienes tarifa 12%, el problema radica en el razonamiento tras la existencia de una tarifa de IVA que dé lugar a cuantía cero.

La base doctrinaria del IVA no se limita a ser un simple medio para incrementar el erario nacional. El IVA consiste en un tributo al consumo sustentado en el gasto como un medio de demostrar riqueza a través de su empleo. El término *riqueza* debe utilizarse diferenciándolo de *capital*, lo gravado no es el capital, sino la diferencia luego de restarle los gastos, o sea, la renta o riqueza. Es así que la tarifa 0% pretende respetar tal principio, no gravando el capital de las personas, sino la renta que resulta luego de restar las necesidades básicas familiares. Aunque quedó claro que en nuestra legislación esta premisa presenta efectos contradictorios y negativos, manteniéndonos en la teleología final del tributo, para que este alcance la categoría de impuesto directo debería lograrse que los bienes y servicios tarifa 0% sean, además, accesibles sin límites en su costo por efectos del IVA. Para conseguir tal objetivo y cerrar un círculo virtuoso, no basta que en el precio final de tales bienes imprescindibles no exista IVA a pagar, sino además que en su producción el IVA no constituya un costo que incremente el valor del producto y, por tanto, el precio al consumidor.

Entre los bienes sujetos a tarifa 0% y que forman parte de la canasta básica familiar se encuentra la leche de producción nacional, la leche en polvo, maternizada y quesos. Tomando como ejemplo dichos bienes ¿es acaso que su producción se ve afectada por el IVA, o tal vez en este aspecto, si se cumple con el carácter directo del tributo?

En la construcción de una planta productora de leche y queso (tómese como referencia los costos de la implementación de una planta productora en Córdova Valverde y Valverde Peralta, 2015) se incurre en varios gastos, empezando por la inversión inicial, el terreno, la implementación de la infraestructura, la maquinaria, el equipo, los muebles, así como los gastos de financiamientos, en su mayoría bienes sujetos a IVA 12%. Respecto de los costos de producción, la materia prima directa e indirecta conformada por leche, cuajo y sal constituyen bienes sujetos a IVA 0%. En cuanto a la mano de obra directa e indirecta al tratarse de pago de sueldos y salarios no está sujeta a IVA, pero en el resto de gastos generales la mayoría de bienes están sujetos a IVA tarifa 12% (diésel, suministros de limpieza, alimentación preparada, ropa de trabajo, seguridad, seguros), excepto servicios básicos de tarifa 0%. En cuanto a gastos de administración y venta, debemos considerar que la remuneración del representante legal, al ser un mandatario, constituye un servicio gravado con IVA 12% a diferencia de los sueldos y comisiones del personal administrativo de ventas que son servicios no sujetos al impuesto. En relación a suministros, gastos generales, publicidad entre otros, salvo excepciones puntuales, son bienes y servicios sujetos a IVA 12%.

Queda claro por el ejemplo que los costos de producción, gastos administrativos y gastos de venta se encuentran afectados por un IVA 12%[4]. Todo el impuesto pagado, tanto en la implementación de la planta como en la producción generará para el sujeto pasivo un costo por concepto de IVA no recuperado, tanto en la parte de los costos como en el gasto. La empresa deberá considerar dicho rubro como un egreso más y, por tanto, incluirlo en los costos de producción que afectarán la utilidad bruta en ventas y la utilidad del ejercicio. Esto propicia innegablemente que el IVA afecte el costo de producción y el valor de venta de bienes y servicios que conforman la canasta básica familiar. Sin duda, esta premisa sumada a la conclusión anterior propicia que el IVA en el Ecuador constituya un impuesto indirecto que no mide una real capacidad contributiva del sujeto pasivo. El legislador nacional debió tener en mente este aspecto y, en estricta justicia tributaria, establecer como una excepción, la discriminación entre proveedores. Por tanto, si el consumidor constituye una empresa productora o comercializadora de bienes de la canasta básica, todos los bienes que conforman el costo, los gastos administrativos o de venta deberían ser sujetos a IVA 0% o sometidos a devolución y con ello impedir que el tributo pagado se convierta en un rubro que incremente los egresos en la producción y, en consecuencia, aumente el precio final.

b) Real

El carácter real en términos de derecho civil obliga a dirigirse a una cosa particular sin relación a determinada persona. En el ámbito tributario, un impuesto real ocurre cuando el hecho generador se refiere a una riqueza concreta más allá de las características personales del sujeto pasivo. Para Pérez Royo (2010), el IVA es un tributo real a diferencia del impuesto a la renta que analiza las características personales del contribuyente. En los tributos reales, lo que se grava es la renta a secas; en los personales, el conjunto de rentas o la renta global obtenida a lo largo de un período de tiempo. Manuel de Juano (1971) distingue entre los impuestos reales y los personales implementando tres criterios diferenciadores: el objeto, la determinación y la garantía. Serán reales por el objeto los tributos que observen la situación aislada representada en una manifestación de riqueza concreta,

4. En este punto debemos explicar que el estudio propuesto se basa en una empresa productora o fabricante lo que ocasiona que existan en los egresos una diferenciación entre costos de producción y los gastos de administración y ventas. En los costos de producción se tomará la materia prima, la mano de obra directa y los gastos generales para fijar la existencia de un costo de IVA. Los gastos administrativos y de venta deben ser analizados independientemente de que la empresa sea fabricante y no tenga un aparataje de venta para llegar al consumidor final y aun así presente gastos administrativos.

a diferencia de los personales que incluyen el patrimonio total. Por su precisión, el sujeto activo ejerce la facultad determinadora en forma directa a diferencia de los personales en donde se implanta una determinación mixta. Bajo la perspectiva de la garantía, en los personales no existe una garantía individual, el principio de prenda general del cumplimiento de obligaciones es el respaldo; en los reales las garantías implican prendas e hipotecas.

En el Ecuador, las características del hecho generador del IVA dan lugar a que lo gravado sea la importación, transferencia de dominio o prestación de servicios. Al encasillarlo en las posiciones doctrinarias señaladas y calificarlo como un tributo real o personal, nos dirige a su forma de liquidación.

El IVA es un impuesto tipo valor agregado que, si bien grava todas las etapas de comercialización, por el efecto del *shifting* ("procedimiento privado por el cual una persona transfiere a otra la carga tributaria que le produce el impacto fiscal como sujeto de derecho o percutido", [De Juano, 1971, p. 217]) solo debería[5] afectar el precio de venta al consumidor final[6]. La regulación que se realiza del IVA implica su cálculo y pago tomando en cuenta todas las transacciones dentro de un plazo. Por tanto, el sujeto pasivo deberá tomar todo el IVA cobrado dentro un mes y restar el IVA pagado en tal período, cuando el resultado es positivo deberá ser entregado al fisco y cuando es negativo se convierte en un factor que se debe valorar en el próximo mes. Esto nos conduce a señalar que cada una de las transferencias, importaciones o prestaciones de servicios es tomada con un hecho económico aislado, concluyendo que el IVA es un impuesto que, en su conjunto, no toma en cuenta la situación económica del consumidor final.

Algunos autores engloban lo analizado bajo el criterio diferenciador de la dinámica de la relación tributaria. Plaza Vega (2005), apoyándose en escritores como Sainz de Bujanda y Griziotti, concluye parcialmente que el impuesto a las ventas[7] es real porque las

5. Utilizo el término "debería", presumiendo que la intención del legislador nacional fue regularlo como es concebido doctrinariamente. Sin embargo, se demostrará que actualmente existen elementos como el *factor de proporcionalidad* que desdibuja tal premisa.
6. Por efectos de la traslación, el análisis debe centrase en el consumidor final. Es errado analizar a los productores, fabricantes, comercializadores o prestadores de servicios, quienes son los sujetos pasivos del tributo como agentes de percepción.
7. Según el análisis presentado por Plazas Vega (2005) sobre el acontecimiento económico gravado, argumento que el IVA es un impuesto sobre las ventas. Partiendo de la diferencia entre hecho imponible (que constituye la causa, en el IVA el gasto) y el hecho generador (que constituye el efecto, en el IVA la venta de bienes y prestación de servicios), el IVA en el Ecuador es un tributo que se cataloga a las ventas por su hecho generador.

normas que lo regulan no toman en cuenta las condiciones personales del consumidor incidido con el gravamen, quien al final es el titular del hecho económico imponible.

En el Ecuador, en consecuencia, el IVA es un tributo real, pues no analiza la situación económica del consumidor final, ya que si bien los agentes de percepción que lo recaudan pueden liquidar su valor de manera mensual e incluso traspasar los valores negativos al siguiente mes, en el momento que proceden a recaudar no efectúan ningún examen de la situación personal del comprador. Así, la tarifa del IVA y su cuantía serán exactamente las mismas independientemente de que el comprador sea una persona con excesiva capacidad contributiva o una persona que presenta una carencia absoluta en tal sentido. Por la compra de un lápiz, al dueño de la fábrica se le cobrará la misma cuantía de IVA que al más humilde de sus trabajadores.

Ernesto Lejeune Valcarcel (citado por Amatucci, 2003), bajo el principio de igualdad, señala la necesidad de tributos que analicen la situación personal del contribuyente y que regulen paridad de carga tributaria cuando exista igualdad de rentas. Dicha premisa no la cumple el IVA en el Ecuador. No se aceptan las rentas del consumidor final o sus características como sujeto imponible, pues el impuesto se aplica sobre el gasto como una manifestación de ingresos mas no de renta. El poder económico del consumidor final queda de lado, no se analiza su situación personal y capacidad contributiva, se toma como presupuesto generador un hecho económico aislado traducido en la compra.

Debe señalarse, sin embargo, que en nuestra legislación existe una consideración especial de tipo personal a los artesanos como agentes de percepción del IVA. Los artesanos calificados por la Junta Nacional del Artesano[8], independientemente del bien que produzcan y comercialicen, están sujetos a la excepción de cobro aplicando tarifa 0%. Esta salvedad debe mencionarse, ya que a pesar de que se refiere al sujeto pasivo (agente de percepción) y no al consumidor final, repercute positivamente en el precio del bien para el

8. "Art. 56.- Impuesto al valor agregado sobre los servicios.- El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma (sic) predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación. Se encuentran gravados con tarifa 0% los siguientes servicios: (...) 19.- Los prestados personalmente por los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. También tendrán tarifa 0% de IVA los servicios que presten sus talleres y operarios y bienes producidos y comercializados por ellos" (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

adquirente. No obstante, en este caso, el aplicar la tarifa reducida no significa que se analice la situación personal del adquirente.

c) De fase global, parcialmente acumulativo

El impuesto al valor agregado abarca todas las fases de comercialización (fase global), con relativa incidencia única en el precio de venta al consumidor final (parcialmente acumulativo). Conforme su cronología de evolución, el impuesto a las ventas (cuya evolución es el IVA), puede abarcar diferentes formas de conformación del hecho imponible. Así, el tributo puede aplicarse en una o varias etapas del proceso de comercialización. Dependiendo de aquello, el tributo puede ser monofásico, o plurifásico.

Será *monofásico* cuando, pese al carácter dinámico de la comercialización, la imposición solo se la realiza en una de sus fases, ya sea al principio (a nivel del fabricante), en el rango intermedio (mayorista), o en el último nivel de comercialización, es decir, el minorista. El tributo así entendido no mira la totalidad del negocio, la causa de la imposición está restringida a una sola etapa con diferentes efectos dependiendo de la etapa elegida. Si la afectación se refiere a nivel del fabricante, su cliente –el intermediario–, deberá incluirlo como elemento del costo. El fabricante agente de percepción entregará de forma íntegra lo cobrado a la Administración Tributaria. El tributo pagado se convierte en parte del costo del intermediario, siendo por tanto imperceptible cuando llegue a nivel de minorista o de consumidor final. El impacto del tributo en el costo del bien es único.

En el evento que el momento de la incidencia corresponda al nivel de mayorista, éste será el agente de percepción, siendo imperceptible para el consumidor final, pues el minorista será quien deba incluir como costo de venta el tributo pagado. Si, en cambio, corresponde a nivel de consumidor final, el tributo será visible para los consumidores y el minorista será el agente de percepción. Esta forma monofásica, independientemente de la etapa elegida, genera como beneficio para el consumidor, que el impacto del tributo en el costo del bien es único, mientras que el Fisco logra –solo a nivel de fabricante y de intermedio, no de minorista– que el tributo se encubra a los consumidores con los beneficios políticos que se derivan[9]. Su problema radica en la elusión y evasión. Al centrarse el cobro

9. Los consumidores finales no alcanzan a diferenciar el tributo pagado del precio del bien. El impuesto, salvo que el agente de percepción sea el minorista, no se presenta como un ítem separado en el comprobante de venta. Al desconocer que se está pagando un impuesto, cualquier incremento en su tarifa será asimilado por el comprador como atribuible a los comerciantes o al mercado y no al Estado o al Gobierno que motivó dicho incremento impositivo. El tributo se

en un solo agente no existe cruce de información como control de una adecuada recaudación del tributo, tendiendo además a la creación de empresas ficticias que adquieran los productos en precios inferiores irreales para lograr una base imponible reducida[10].

Laporte, citado por De Juano (1971), concluye que la tributación pasó de la imposición en una sola etapa del proceso a la imposición de etapas múltiples de comercialización (*plusifásico*). Esta forma, según el análisis de Plazas Vega (2005), presenta dos modalidades: el impuesto plurifásico en cascada y el plurifásico sobre el valor añadido.

El impuesto sobre las ventas en *cascada* da lugar a que se grave un valor en cada una de las etapas del proceso productivo, es decir, en cada momento en que se produzca un traspaso de dominio del bien. Cada uno de los vendedores se convierte en agente de percepción del tributo que deberá ser entregado en forma íntegra al Estado. Así el fabricante deberá incluir el impuesto pagado como elemento del costo, el mayorista y el minorista lo incluirán como costo de venta, y el consumidor final asumirá la totalidad del tributo pagado. Ninguno de los que intervienen en el círculo económico puede descontar el tributo que previamente canceló. El efecto cascada produce para el consumidor final un torrente impositivo cuya intensidad modificará la tarifa efectiva del tributo dependiendo del número de transacciones previas a la transferencia al consumidor final. Partiendo de una tarifa nominal del 12%, al convertirse el importe pagado en un elemento del costo para el fabricante o del costo de venta para los intermediarios (mayoristas o minoristas) al final la tarifa efectiva del tributo será muy superior y se incrementará dependiendo del número de intermediarios.

---

confunde y camufla en el precio del bien. Un ejemplo en el Ecuador constituyó el incremento del ICE (Impuesto a los Consumos Especiales) en el año 2016, que es un tributo que se cobra en la primera etapa de comercialización y no se desglosa en la factura al consumidor final. El incremento del ICE pasó sin mayor incidencia en la opinión pública, pero el aumento en la tarifa del IVA ocasionó rechazo social, que solo encontró justificativo en el Terremoto del abril del año 2016 y por el período de vigencia temporal: un año.

10. Esta alternativa incentiva la formación de empresas con el fin de alterar la base imponible mediante distribuidores supuestos que presentan precios irreales bajos. Esta es una modalidad de precios de transferencia. Las normas que regulan dichos precios de transferencia existen en la LORTI y serían un paliativo a dicha externalidad, pero de difícil descubrimiento, en virtud de la falta de otro agente de percepción que desencadene el cruce de información.

FABRICANTE	PRECIO EX FRABRICA	TARIFA	CUANTIA DEL TRIBUTO	PRECIO DE VENTA
	100	12%	120	1120

MAYORISTA	PRECIO DE COMPRA	PORCENTAJE DE COMERCIALIZACIÓN	COSTO DEL PRODUCTO	TARIFA	CUANTIA DEL TRIBUTO	PRECIO DE VENTA
	1120	280	1400	12%	168,00	1568,00

MINORISTA	PRECIO DE COMPRA	PORCENTAJE DE COMERCIALIZACIÓN	COSTO DEL PRODUCTO	TARIFA	CUANTIA DEL TRIBUTO	PRECIO DE VENTA
	1568,00	392,00	1960,00	12%	235,20	2195,20

CONSUMIDOR FINAL	PRECIO DE COMPRA
	2195,20

VALOR RECAUDADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA		120,00			168,00		235,20	523,20	TOTAL

VARIANTES	
PRECIO EX FÁBRICA	100
PORCENTAJE DE COMERCIALIZACIÓN	25%
TARIFA DEL TRIBUTO	12%

Del cuadro expuesto, se puede evidenciar cómo el efecto cascada produce que el tributo pagado pase a ser parte del costo del bien y, por tanto, un elemento para el cálculo del porcentaje de comercialización y base imponible para la posterior venta. Esto produce que el consumidor final afronte un producto cuyo precio se incrementó en un 96% pese a que solo existen dos intermediarios con un 25% de margen de comercialización cada uno. Pero en materia de recaudación, los resultados incrementaron sustancialmente el erario nacional: de una tasa nominal del 12% se pasó a una tasa efectiva del 26,69%.

Para evidenciar dichos resultados presentaremos los datos con las mismas variantes, pero bajo la figura del impuesto plurifásico tipo valor agregado (que veremos más adelante) que reconoce como crédito tributario el IVA pagado.

FABRICANTE	PRECIO EX FABRICA	TARIFA	CUANTIA DEL TRIBUTO	PRECIO DE VENTA								
	1000	12%	120	1120								
MAYORISTA				PRECIO DE COMPRA	% DE COMER-CIALIZACIÓN	COSTO DEL PRODUCTO	TARIFA	CUANTIA DEL TRIBUTO	PRECIO DE VENTA			
				1120	250	1250	12%	150,00	1400,00			
									PRECIO DE COMPRA	% DE COMER-CIALIZACIÓN	COSTO DEL PRODUCTO	TARIFA	CUANTIA DEL TRIBUTO	PRECIO DE VENTA
									1400,00	312,50	1562,50	12%	187,50	1750,00
CONSUMIDOR FINAL														PRECIO DE COMPRA
														1750,00
VALOR RECAUDADO POR EL AGENTE DE PERCEPCIÓN			120,00					150,00					187,50	457,50 TOTAL
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO			0,00					-120,00					-150,00	
VALOR RECAUDADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA			120,00					30,00					37,50	187,50
VARIANTES														
PRECIO EX FÁBRICA	1000													
% DE COMERCIALIZACIÓN	25%													
TARIFA DEL TRIBUTO	12%													

Queda en evidencia las desventajas económicas para el consumidor final. Un producto que pudo ser adquirido en 1750 dólares incluido impuestos, pasó a costar 2195,20 dólares. La diferencia entre dichos precios, que alcanza a 445,20 dólares, se reparte 335,7 dólares a favor del fisco y 109,50 dólares a favor de los intermedios en razón de que el tributo pagado pasó a constituir un elemento del costo y, por tanto, incrementa las ganancias en virtud de un porcentaje fijo de comercialización. Es por tal razón que Plazas Vega (2005) concluye que el efecto cascada produce un impuesto altamente regresivo e injusto, que además incentiva la integración supuesta de empresas y la concentración de riqueza.

La otra modalidad del impuesto plurifásico es el *tipo valor agregado*. Está concebido como un tributo que, aunque abarca todas las fases de comercialización, solo tiene incidencia en el precio final de venta. Para ello cada agente de percepción tiene el derecho a descontar del valor recaudado el tributo que le fuere cobrado. La denominación de valor agregado resulta del hecho que lo gravado es la diferencia entre el precio de compra del bien y el precio de venta, es decir, la utilidad que se genera en cada etapa de comercialización.

El concepto aparentemente sencillo presenta diversas posibilidades. El valor agregado puede obtenerse de la diferencia entre los valores de compra y de venta de los bienes

antes de impuesto (*precio contra precio*), o entre la diferencia, lo que Reig, citado por De Juano (1971) llamó *impuesto contra impu*esto. Las consecuencias de cada opción son diversas. Cuando se comparan bases imponibles, la administración tributaria debería contar con un importante aparataje de gestión que le faculte indicar el impuesto que se genera en cada fase y luego comparar con las compras sujetas a las mismas tarifas. A diferencia, en el sistema impuesto contra impuesto, la determinación de las cuantías para su comparación es un proceso ya realizado por el contribuyente, y lo que le resta a la Administración Tributaria es cruzar dicha información para cotejar los resultados.

Plazas Vega (2005) subdivide el sistema de precio contra precio en dos: *valor agregado calculado mediante la adición,* en el sistema de cálculo por adición, el valor añadido se obtiene mediante la suma de las remuneraciones de los factores que intervienen en la producción, distribución o comercialización, como salarios, arriendos, beneficios de los empresarios, intereses sobre préstamos*;* y *valor calculado mediante la sustracción,* en el sistema de valor añadido por sustracción, el valor añadido se obtiene por la diferencia entre las ventas o facturaciones y las compras del responsable. Mientras que al sistema impuesto contra impuesto en la subclasificación de *impuesto sobre el valor agregado bruto* y de *impuesto sobre el valor agregado neto.* Bajo el sistema impuesto sobre el valor agregado bruto, los valores que se deducen para la determinación constituyen únicamente el sistema de deducciones físicas, de manera que ni los gastos ni las inversiones relacionadas con las operaciones gravadas pueden detraerse para la determinación del valor agregado. En cambio, en el sistema impuesto sobre el valor agregado neto, el descuento se aplicará sobre la base de un análisis contable y no físico y, por tanto, faculta incluir deducciones financieras, como los gastos y las adquisiciones de equipos de capital.

El Art. 52 de la LORTI establece que el IVA grava al valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal en todas sus etapas de comercialización. Queda en evidencia que el legislador consideró todas las etapas del proceso productivo para la configuración del tributo. Al dejar de lado el tipo monofásico, lo que se buscó es optimizar la gestión tributaria mediante un sistema de control a través del cruce de información que reconoce las falencias del SRI (Servicio de Rentas Internas) en la identificación de los minoristas en el evento que la imposición hubiere sido a nivel de la última etapa.

No obstante, este carácter plurifásico, es, en nuestra legislación, más extenso hasta el punto de, a mi juicio, constituye de fase global. Desde la perspectiva del tributo cobrado,

el término multifásico limita la imposición a varias transferencias que ocurran dentro del proceso de comercio. Entendida la transferencia como el acto mediante el cual el dominio pasa de una persona a otra, debería tener como característica que dicho traspaso sea para ambas con fines mercantiles. El Art. 53 de la LORTI legisla que el IVA en el Ecuador no solamente incluya varias etapas del proceso productivo, sino todas las fases de tal proceso, incluso actos que no forman parte del círculo de producción o transferencias que no son tales como el autoconsumo, procesos en los cuales se debe actuar como agente de percepción inclusive de sí mismo.

En el Ecuador, el IVA está diseñado no por cada etapa del proceso productivo, sino mediante un concepto global para cada transferencia independiente de la teleología que las partes tuvieron e incluso de que exista un real traspaso de dominio. Es por ello que serán objeto del tributo el arrendamiento con opción de compraventa (aún en el evento que la venta no se produzca), las donaciones, y el uso o consumo personal en los cuales el propietario debe actuar respecto de sí mismo como agente de percepción.

Además de su carácter global, sostengo que el IVA es parcialmente acumulativo. Los Art. 58, 65 y 66 de la LORTI señalan que el tributo se sustenta en el valor añadido (no acumulativo) de tipo impuesto contra impuesto. Su forma de conciliación da lugar a que el sujeto pasivo agente de percepción cruce el impuesto cobrado versus el impuesto pagado, entregando al Fisco solamente la diferencia. Así se deja de lado el efecto cascada y las consecuencias económicas negativas que produce sobre el precio de bien. No obstante, este carácter no acumulativo es, a mi criterio, parcial. Si bien el sistema impuesto contra impuesto se sustenta en el valor agregado neto, el crédito tributario no es total, pues está afectado por el factor de proporcionalidad.

Pese a que el crédito tributario abarca la totalidad de las compras (costos y gastos) además de inversiones, costos financieros, servicios y bienes de capitales (activos fijos), el que existan dos tarifas reduce dicho crédito tributario en la medida en que las ventas no sean en su totalidad con tarifa 12%. Esto da lugar, aunque de forma atenuada, el mismo efecto que el impuesto en cascada. Para aquellos contribuyentes que comercializan bienes con tarifa máxima y mínima tarifa, la tasa nominal del IVA pagado se incrementará a una tasa efectiva en proporción al crédito tributario perdido en virtud del factor de proporcionalidad. Como consecuencia, el Fisco logra incrementar la recaudación en perjuicio de los costos de producción que se incrementan por el IVA pagado no convertido en crédito

tributario. Adicionalmente, no todos las compras dan derecho a crédito tributario, pues aunque la formación del crédito tributario está basado en un análisis contable, la misma norma restringe que bienes concretos (como los activos no corrientes) pasen a ser parte del IVA pagado, más aún, cuando como requisito formal se exige que todas las compras sean deducibles del impuesto a la renta. El consumidor final termina pagando la tarifa nominal del IVA constante en la factura de compra, y un impuesto camuflado en el precio del bien constituido por el IVA que en el proceso de comercialización no alcanzó a la categoría de crédito tributario. La conclusión: el IVA en el Ecuador es un impuesto de fase global parcialmente acumulativo.

d) Regresivo

Para determinar la regresividad del IVA debe analizarse este tributo en contexto con la situación económica de los sujetos pasivos y las medidas que buscan restringir la afectación proporcionalmente mayor a pobres que a ricos. Ernesto Lejeune, citado por Amatucci (2003), al analizar la generalidad, igualdad y la capacidad contributiva concluye que la regresividad es contraria a la justicia tributaria que impone la distribución equitativa de las cargas tributarias mediante un gravamen creciente (progresivo) en proporción al aumento de la riqueza individual.

En el Ecuador, el carácter indirecto del IVA ocasiona que la capacidad contributiva no esté siempre incluida en la imposición fiscal. Puesto que los pobres destinan la mayor cantidad de sus ingresos a satisfacer las necesidades básicas, el que la canasta básica no esté vinculada con la tarifa 0% ocasiona la regresividad del impuesto. La tarifa 0% como medida para evitar dicha regresividad, en la práctica, es deficiente y hasta podría ser llamada inepta no solo porque existen bienes y servicios de la canasta básica gravados con tarifa 12%, sino porque incluso el costo de producción de bienes tarifa reducida se ve afectada por el IVA pagado no recuperado. Los fabricantes de dichos productos, por el factor de proporcionalidad, no pueden convertir el IVA pagado en crédito tributario. Por consiguiente, personas sin capacidad contributiva deben afrontar el tributo, ya sea de forma directa, al adquirir bienes de la canasta básica sujetos a tarifa 12%, o de forma indirecta, pagando por bienes sujetos a tarifa 0%, pero con costos de producción afectados por el IVA máxima tarifa.

Desde la perspectiva inversa, está claro que la progresividad significa que bienes suntuarios deban necesariamente estar sujetos al impuesto. Pero en este aspecto también

existen inconsistencias. La LORTI establece que vehículos híbridos o eléctricos cuya base imponible sea de hasta USD 35.000 estén gravados con 0% de IVA. Es pertinente mencionarla, pues no se tratan de vehículos de bajo costo o de automotores públicos o destinados al servicio de transporte, con lo cual, la consciencia colectiva advierte que el tributo no afecta a personas que cuentan con ingresos para adquirir un vehículo de decenas de miles de dólares. Está claro que el justificativo gubernamental para la existencia de la excepción es un fin extra fiscal[11], no obstante tal excusa sucumbe ante la regresividad de la excepción respecto de un producto que representa cien veces el salario básico.

Las medidas adoptadas para superar la regresividad, como la devolución del IVA para personas con discapacidad[12], tercera edad[13] e instituciones específicas sin fines de lucro, son insuficientes. En el momento de su aplicación, tales devoluciones están limitadas y presentan una excesiva focalización. Por otro lado, el factor de proporcionalidad y la conformación del crédito tributario motivan que la parte acumulativa del tributo derive en regresivo.

En definitiva, concibo la regresividad del IVA como el corolario lógico del resto de características. A mi juicio, es indispensable reformas legales concretas para lograr el sentido de justicia tributaria y evitar las desventajas que conllevan tributos de bajo costo y comodidad en su recaudación como el IVA. "En este tipo de tributos es muy fácil que el ánimo recaudatorio y la tendencia a la generalidad se impongan sobre el objetivo de asignar ánimo de progresividad al impuesto" (Plazas Vega, 2005, p. 392).

11. La Constitución de la República norma que los tributos persiguen fines fiscales y extra fiscales. A estos últimos se los entiende como objetivos más allá de la simple recaudación, tales como incentivar actividades concretas, incrementar el ahorro, inversión, etc. Respecto de los vehículos híbridos, el Estado prescribe como fin extra fiscal, la ayuda al medio ambiente evitando la contaminación de un vehículo normal, así como la disminución del consumo de combustible (Constituyente).
12. En la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00784 dictada en virtud del artículo 74 de la Codificación 2004-026 de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463, del 17 de noviembre del año 2004, y del artículo 177 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 del 08 de junio del año 2010, se establecen los límites de la devolución de IVA para personas con discapacidad (Internas).
13. El artículo 25 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal señala que las personas adultas mayores tendrán derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios de primera necesidad de uso o consumo personal, pero únicamente en compras cuya base imponible sea de hasta cinco remuneraciones básicas unificadas del trabajador.

Objeto del Impuesto

Hecho generador

Toda obligación tiene por objeto una conducta humana que, en el caso de los tributos, consiste en la realización de un hecho imponible de carácter económico que para el administrado significa entregar una suma de dinero con carácter definitivo. En materia tributaria, el nacimiento de tal obligación se produce cuando se materializa el hecho imponible, fenómeno al cual se le denomina hecho generador, ya que se deriva del acontecimiento de los supuestos fácticos contenidos en la norma (Yacolca Estares, Bravo Cucci y Gamba Valega, 2012).

En la legislación ecuatoriana se conceptualiza al hecho generador como el presupuesto establecido en la ley que configura el tributo. A esta definición es necesario incorporar como característica la subsunción, puesto que la descripción tipificada en la norma como supuesto del tributo es insuficiente para su nacimiento. Es indispensable un hecho que se subsuma en tal narración. De esa forma, el tributo será producto de una conducta humana que se adecúe a la tipificación del presupuesto, lo que ocasiona que la sola descripción legal no genera el nacimiento del tributo y que existan actuaciones sin relevancia en materia impositiva, ya que no se encuadran en la prestación que presenta la ley.

La descripción fáctica que contempla el hecho generador debe identificar la capacidad contributiva, razón por la cual la doctrina aconseja incluir hechos independientemente de su naturaleza jurídica. Por tanto, tal descripción no debe solamente estar sustentada en hechos regulados por la ley, se debe incluir a todos aquellos que surgen del intercambio de bienes y servicios (hechos económicos), así como aquellos en los que no interviene directamente la voluntad, pues se refieren a las características de los objetos (hechos físicos).

En el Ecuador, el legislador incorporó como presupuestos fácticos del IVA la transferencia, la importación y la prestación de servicios entre los que se encuentran los derechos derivados de la propiedad intelectual.

En cuanto a los servicios, el verbo rector es la prestación. Bajo este se establece la condición de una persona de ponerse a disposición de otro que busca satisfacer sus necesidades. Salvo los prestados bajo relación de dependencia que se encuentran expresamente excluidos, la norma no discrimina entre los tipos de servicios para calificar el hecho impo-

nible. Está gravada toda actividad, labor o trabajo prestado ya sea por el Estado, sociedades o personas naturales que implican una obligación de hacer (sin importar que en ellas predomine el factor material o intelectual) a cambio de una contraprestación, independientemente de su denominación o forma de remuneración. Se incluye dentro de esta definición, al arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que den lugar al ejercicio de alguna actividad comercial o industrial. Respecto de la propiedad intelectual, está gravada cualquier forma de cesión de derechos o licencia de uso de derechos donde se incluyen derechos de autor y derechos conexos, la propiedad industrial y las obtenciones vegetales.

La importación, entendida como la adquisición en el extranjero de bienes que luego son legítimamente nacionalizados, también forma parte del hecho generador. Nuestra legislación norma el pago del IVA en la importación de bienes como de servicios. Los distintos regímenes de nacionalización de bienes están gravados con IVA bajo el control del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, pero la falta de un órgano administrativo y de un procedimiento de control de la nacionalización de los servicios internacionales genera facilidad en su evasión.

Mientras que la importación y prestación de servicios son claramente negocios jurídicos que se han incorporado como un elemento de la tipificación, el término transferencia deja de lado las formas legales e incorpora un hecho económico como presupuesto. Bajo una interpretación mercantil, se acepta como hecho generador la transmisión de dominio, lo que significa que, independientemente de la figura legal utilizada por las partes para formalizarla, el IVA nacerá cuando exista un cambio en el propietario del bien, o bajo una interpretación finalista, cuando el bien se consume (autoconsumo de bienes producidos o en inventario) o simplemente se utiliza (consignación y el arrendamiento con opción de compra).

El autoconsumo es entendido como el retiro de bienes muebles efectuados por el vendedor, el dueño, socios, accionistas, directores, funcionarios o empleados de la sociedad para su consumo personal o familiar, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa o para la prestación de servicios. El concepto, dada su amplitud, afecta más a la consecuencia que al hecho, pues por retiro se entiende todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador del servicio y cuya salida no pudiese justificarse, así

como el uso de bienes del inventario para destinarlos como activos fijos. El autoconsumo como hecho generador de IVA se consolidó cuando, mediante circulares, la Administración Tributaria obligó a la emisión de comprobantes de venta para el cálculo del crédito tributario y a la presentación de un anexo transaccional simplificado[14].

En la consignación, el hecho generador da lugar a la obligación del consignatario de cobrar IVA en cada transacción, mientras que el consignante cobrará el IVA correspondiente con base a las liquidaciones mensuales que deberá efectuar con el consignatario[15].

En el arrendamiento mercantil el impuesto se causará sobre el valor total de cada cuota o canon de arrendamiento mercantil, sabiendo que si se hace efectiva la opción de compra antes de la conclusión del período del contrato, el IVA se calculará sobre el valor residual[16].

Ciclo formativo

Luigi Fernlazzo Natoli, citado Amatucci (2003), analiza el ciclo formativo del hecho generador. A su juicio, la actividad impositiva puede significar diferentes momentos, si bien el causal es su individualización en la producción de los efectos jurídicos que se derivan de la actuación material; las actuaciones impositivas en casos particulares implican la existencia de actos iniciales, intermedios y definitivos. Bajo este concepto es imperativo precisar el elemento temporal de los diferentes verbos que conforman el hecho generador.

Así, en las transferencias locales de bienes muebles, el hecho generador se entiende producido ya sea en el momento de la entrega del bien o en el momento del pago total o parcial del precio, lo que suceda primero. Al respecto, la norma distingue en la estructura del hecho generador un primer estadio conformado por la entrega del bien, de un segundo momento, representado por el pago cuando la transferencia implica un precio. El núcleo de lo normado tiende al concepto de transferencia como hecho económico, pues con el pago del precio o con la entrega del producto es evidente la intención de las partes de traspasar el dominio.

14. Ver el numeral 3 del artículo 53 de la Ley de Régimen Tributario Interno, numeral 2 del artículo 140 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Circular No. NAC-DGECCGC15-00000015, Circular NAC-DGECCGC15-00000015 (Suplemento del Registro Oficial 660, 31-XII-2015).
15. Ver Art. 162 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
16. Ver Art. 164 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En las prestaciones de servicios, el perfeccionamiento del hecho imponible puede asumir diversas interpretaciones. Por un lado, se entiende como producido cuando se presta efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio, a elección del contribuyente. Existen servicios que no se entienden prestados en un solo acto, sino que su conclusión implica varios y concurrentes momentos que pueden dilatarse en el tiempo. Al dejar a elección del contribuyente la precisión del hecho generador, se acepta que existan pagos parciales que, sin embargo, no configuran el tributo, pues el contribuyente entiende no concluido el servicio[17]. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa. Por último, en el uso o consumo personal de bienes, el momento será la fecha en que se produzca dicho retiro. Respecto de la importación, el impuesto se grava cuando la mercadería de aduana se despacha, sin que exista una referencia respecto de la importación de servicios, lo que ratifica la falta de un control efectivo sobre ese producto[18].

Pese a que la estructura de las proposiciones que conforman el presupuesto de hecho admite varios momentos de su conformación, el legislador priorizó la eficiencia en la recaudación más que un análisis de la conclusión de todos los elementos que conforman el hecho generador. En síntesis, es indudable que la técnica legislativa utilizada está marcada en la teleología de suprimir la elusión.

17. En el Art. 141 del RLORTI se restringe lo regulado por la ley. Sabiendo que el principio de reserva de ley impide que mediante un reglamento se modifique lo normado legalmente respecto de un tributo, mantengo lo analizado. En dicha norma reglamentaria se establece que por prestación efectiva se deberá entender el momento del inicio de la prestación del servicio (Ecuador P. d., Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno). Para Cubero Truyo, (2000), el impuesto se devenga cuando se efectúa materialmente la operación, y por su importe total, con independencia del momento o momentos señalados para el pago, tanto más que según el autor los pagos posteriores a la entrega del bien o a la prestación del servicio serán irrelevantes a los efectos del IVA. Existen devengos anticipados, pero no hay devengos aplazados. En la norma reglamentaria se señala, además, que sea cual fuese la elección del sujeto pasivo respecto del momento en el que se produce el hecho generador del IVA, la que deberá corresponder a un comportamiento habitual.
18. En todo caso en el Art. 146 del RLORTI se regula que en el pago por importación de servicios se deberá emitir una liquidación de adquisición de bienes y prestación de servicios, en la que indicarán el valor del servicio prestado y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente. El emisor de la liquidación de adquisición de bienes y prestación de servicios tiene la calidad de contribuyente y retendrá el 100% del IVA generado, independiente de la forma de pago (Ecuador P. d., Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

Base imponible

Ferreiro Lapzapata citado por Amatucci (2003), define a la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como clave para establecer la capacidad contributiva relativa. Esta puede expresarse en diferentes unidades sean monetarias o de peso. Para el autor, la base imponible expresada en dinero es la usual que se aplica para los impuestos internos (como el IVA), mientras que las no expresadas monetariamente gravan el mero ejercicio de actividades comerciales o industriales (como el impuesto a la Patente Municipal). Juan Bravo Arteaga, citado por Amatucci (2003), cree que la base imponible está relacionada con la cuantificación del monto a pagar del tributo, en virtud del condicionamiento del hecho gravado. Troya Jaramillo (1997) señala que uno de los elementos de la obligación tributaria es la materia imponible en virtud de manifestaciones de riqueza como la renta, los bienes, los capitales, los actos de producción, los actos de consumo, entre otros. Dichas manifestaciones de riqueza deben ser valuadas, la base imponible es una magnitud concreta que permite la determinación y liquidación tributaria. Para Plaza Vega (2005), el gasto constituye el marco de referencia de la delimitación cifrada de la capacidad contributiva en el IVA, siendo el gasto una forma impositiva sobre la renta destinada al consumo y no al ahorro.

En el Ecuador, para las transferencias locales la base imponible del IVA lo constituye el valor total de los bienes o los servicios que en sustento de un concepto global, incluye a impuestos, tasas y demás gastos que incrementan el precio final al consumidor. Dicha directriz general que obliga a la suma de todos dichos valores, también exige restar las bonificaciones y descuentos normales que se conceden a los compradores, así como el valor de los bienes y envases devueltos por el comprador.

El razonamiento para admitir a los descuentos, bonificaciones y devoluciones como sustraendo, resulta desde la perspectiva del consumidor, lógica, en virtud que tales rubros representan rebajas al precio final, y por tanto, excluidas de la base imponible del IVA.

Argumento distinto es aquel que incluyó en tal resta a las primas e intereses generados en ventas a plazo. La prestación de servicios entre los que se encuentran los financieros y de seguros constituye actualmente presupuesto de hecho generador del IVA, razón por la cual las primas y los intereses generados en contratos de mutuo o préstamos de dinero están gravados con IVA tarifa 12%. El motivo por la cual el legislador grava con IVA a tales primas e intereses y excluye a las primas e intereses generados en las ventas plazo, es que

estos últimos resultan accesorios al contrato principal que es la compra venta. Lo medular es recordar que el financiamiento resultó consecuencia de la compra venta, tanto más que mediante Circular No. NAC-DGECCGC12-00021[19], la Administración Tributaria resalta que los intereses y primas de seguros en las ventas a plazo deben ser excluidas de la base imponible y, por tanto, no sujetas a IVA, ya que no son producto del hecho generador que es la compra venta, sino que al ser complementarias no deben ser parte del cálculo del impuesto. Si un consumidor necesita adquirir con financiamiento un bien mueble y el préstamo lo obtiene directamente del vendedor, el valor del bien estará gravado con IVA más no los intereses generados a favor del vendedor, mientras que si el comprador recibe financiamiento de un tercero ajeno a la compra venta, deberá pagar IVA en la compra del bien, así como también en los intereses generados a favor del prestamista.

Para las importaciones[20], la base imponible es el resultado de sumar el valor en adua-

19. En dicho circular se precisa además que cuando para la transferencia de un bien o prestación de un servicio gravado con tarifa 12% de IVA se incurra en la adquisición de bienes o se requiera la contratación de servicios gravados con tarifa 0%, el pago por la adquisición de dichos bienes o servicios se lo deberá calificar como un costo o gasto imputable al precio del bien o servicio, por lo que dichos valores no deben ser desglosados dentro del comprobante de venta que respalde la transferencia del bien o prestación del servicio gravado con tarifa 12% de IVA o en otro comprobante por separado, en tanto no sean efectivamente transferidos o prestados por quien trasfiera el bien o preste el servicio gravado con tarifa 12% de IVA.

    Escenario 1: La empresa A se dedica a la venta de cemento, para lo cual contrata el servicio de transporte (gravado con tarifa 0% de IVA) de los sacos de cemento, desde las bodegas del fabricante B hasta su almacén de venta, pagando a B por dicho servicio cierto valor. El sujeto pasivo X adquiere dos sacos de cemento a la empresa A por un valor de USD 20,00 más 12% de IVA. En el comprobante de venta que A emita a X constará únicamente el valor de los sacos de cemento transferidos, mas no el valor del servicio de transporte antes mencionado, toda vez que este no fue prestado por A hacia X. El valor del servicio de transporte que A pagó a B deberá ser considerado por A como un costo o gasto incorporado al valor de los sacos de cemento que venda.

    Escenario 2: La empresa A se dedica a la venta de cemento, para lo cual contrata el servicio de transporte (gravado con tarifa 0% de IVA) de los sacos de cemento, desde las bodegas del fabricante B hasta su almacén de venta, pagando a B por dicho servicio un valor. El sujeto pasivo X adquiere dos sacos de cemento a la empresa A por un valor de USD 20,00 (valor para efectos del ejemplo únicamente) más 12% de IVA, adicionalmente A presta el servicio de transporte de los sacos de cemento a X, desde su almacén de venta hasta el domicilio de X, cobrando por dicho servicio un valor de USD 7,00. En el comprobante de venta que A emita a X constarán desglosados, por una parte, el valor de los sacos de cemento transferidos (USD 20,00) y gravados con tarifa 12% de IVA y, por otra parte, el valor del servicio de transporte prestado por A a X (USD 7,00) y gravado con tarifa 0% de IVA. El valor del servicio de transporte que A pagó a B deberá ser considerado por A como un costo o gasto incorporado al valor de los sacos de cemento que venda (Internas D. N.).
20. En la importación de bienes de capital con reexportación en el mismo estado de propiedad del contribuyente, se pagará el Impuesto al Valor Agregado mensualmente considerando como base imponible el valor de la depreciación de dicho bien. En el momento de la reexportación, la Corporación Aduanera Ecuatoriana verificará que se haya pagado la totalidad del impuesto causado por la depreciación acumulada del bien, según el período de permanencia del mismo en el país.

na del producto más los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación. En el caso de importación de servicios, no existiendo el control de nacionalización que impone el Servicio de Aduanas, la base imponible será el valor pactado.

Como casos especiales están el uso o consumo personal, donaciones[21], contratos de construcción[22], ventas de mercaderías a consignación[23], y permutas de bienes en donde la base imponible se determinará en relación a los precios de mercado, debiendo en caso de permutas, cada parte tomar como transferencias independientes sujetas a IVA.

No sujeción de IVA

Habiendo señalado que en la estructura del supuesto imponible se ha utilizado la expresión *transferencia* bajo un concepto económico, al amparo de una interpretación económica se incluyó a todo tipo de traspaso de dominio como hecho generador del IVA. No obstante, en la legislación ecuatoriana existen transferencias de dominio excluidas del gravamen impositivo. Para Antonio Cubero Truyo, citado por Pérez Royo (2010), estas constituyen una delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos no propensos a sujeción, que deben ser entendidos no como una exención al gravamen, sino como la confirmación de lo que realmente se quiso gravar. Bajo mi interpretación, la elección de un concepto económico de transferencia no fija límites para el hecho imponible, por tanto, tales salvedades son auténticas excepciones al gravamen.

Sin embargo, si el bien se nacionaliza, se produce en ese momento el hecho generador del IVA y se pagará de forma inmediata en un solo pago el impuesto.

21. En las donaciones y autoconsumo, la emisión de los respectivos comprobantes de venta se lo hará sobre la base de los precios ordinarios de venta de los bienes donados o autoconsumidos, inclusive los destinados a activos fijos (Ecuador P. d., Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).
22. En los precios unitarios que se establezcan para los contratos de construcción de obras públicas o privadas no se incluirá el Impuesto al Valor Agregado, pero el constructor en la factura, en los casos que corresponda, aplicará el IVA sobre su valor total y en su declaración utilizará como crédito tributario el impuesto pagado en la adquisición de los bienes incorporados a la obra (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).
23. En las mercaderías a consignación, el consignatario cobrará el IVA respectivo en cada transacción que realice, y el consignante emitirá las facturas y cobrará el IVA correspondiente con base en las liquidaciones mensuales que deberá efectuar con el consignatario, salvo el caso de productos gravados con impuesto a los consumos especiales, que no podrán salir de los recintos fabriles sin que el IVA y el ICE hayan sido pagados (Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

Se encuentran excluidas del IVA las transferencias que resulten del aporte en especie a sociedades. Conforme la normativa societaria, las aportaciones en especie al capital social de las empresas pueden estar constituidas por bienes muebles. Dichas aportaciones implican transferencia de dominio del socio hacia la compañía con la contraprestación de recibir acciones o participaciones en el capital social. Es por ello que si no existiere la exención, tales transacciones serían objeto de IVA al cumplir con todos los presupuestos del hecho imponible.

En la misma línea se encuentran las transferencias de bienes muebles que resulten de liquidaciones de las empresas y de procesos de fusiones, escisiones y transformaciones. Tanto en las liquidaciones como en las fusiones, dichos actos societarios deciden la disolución de la compañía ya sea para dejar de existir o para pasar a formar parte de otra o constituir una nueva. En lo descrito, el traspaso de dominio está presente, ya sea que el remante sea distribuido entre los exsocios, o que los activos vayan a formar parte de la sociedad absorbente, siendo por tanto indispensable la exención para que no se genere el IVA.

Otra exención se refiere a las adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades inclusive de la sociedad conyugal. Es necesaria la excepción pues la adjudicación es entendida como una manera de transferir la propiedad de bienes que han pertenecido a una comunidad mediante la asignación exclusiva del mismo a favor de un copropietario.

Completan las exenciones, la cesión de acciones y participaciones, las ventas de negocios en las que se transfiera el activo y el pasivo, así como las donaciones en beneficio de entidades del sector público (inclusive empresas públicas) y de carácter privado sin fines de lucro. Tanto la venta como la donación y la cesión son contratos que se encuentran ampliamente regulados en la legislación y que dan lugar a la transferencia de dominio. En estos casos, más allá de la interpretación económica, la sujeción al tributo está configurada por la regulación jurídica de dichos contratos, siendo la exención una verdadera excepción.

Tema aparte es la exención que se refiere a las cuotas o aportes que realizan los condóminos para el mantenimiento de los regímenes de propiedad horizontal. En principio, la Administración Tributaria (Ver, Oficio: 917012007OCON000635, R.O. 150, 17-VIII-2007), juzgaba que los condominios no brindaban ningún servicio a sus miembros y, por tanto, al no ser bienes muebles ni derechos derivados de la propiedad intelectual, simplemente no se encuadraban en el hecho impositivo. Sobre el tema, la naturaleza de contraprestación de las alícuotas derivó en la conclusión de que, aunque en los condominios

no es posible singularizar el beneficio para el receptor, el mantenimiento que se brinda es un auténtico servicio y por ello un hecho generador de IVA. De ahí que en diciembre del año 2007 (ver, Art. 105 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007 de la Ley orgánica del Régimen Tributario Interno), se reformara la LORTI y se introdujeran los pagos para el mantenimiento del condominio como la única exención a los servicios, delimitando que en dichos pagos no deben incluirse a aquellos extraños a dicho fin como son el marketing y la publicidad existentes sobre todo en condominios comerciales.

Régimen impositivo simplificado, RISE

Desde el año 2007 está vigente un régimen tributario simplificado dirigido a fomentar la cultura tributaria, pero sobre todo a lograr recaudación y control sobre personas con dificultades en el cumplimiento de deberes formales y obligaciones tributarias. Tal régimen fue incorporado luego de evidenciar sus ventajas en otras legislaciones sudamericanas como la boliviana (Régimen Tributario Simplificado RTS), la peruana (Régimen Único Simplificado RUS), o la colombiana (Régimen Simplificado IVA RS IVA).

El RISE norma que personas específicas no cumplan ni paguen sus tributos de acuerdo con los ingresos y gastos realizados en la actividad económica. Los impuestos no se asignarán conforme al régimen general, tales contribuyentes simplemente pagarán una cuota fija al margen del monto de sus ingresos (Impuesto a la Renta) o de las transferencias de bienes y servicios (IVA). Dicho régimen constituye una auténtica excepción a la sujeción tributaria, ya que sustentado en las condiciones particulares de los proveedores y no en la capacidad contributiva de los consumidores, genera un escenario de no pago de tributos para prestaciones que normalmente generan impuestos.

A tal régimen simplificado no pueden adherirse toda clase de contribuyentes, son condiciones particulares las que aceptan o impiden su ingreso. Están excluidas las sociedades, los extranjeros no residentes y las personas naturales que tres años atrás hubiesen llevado contabilidad. Al final, extranjeros residentes y personas no obligadas a llevar contabilidad[24] tienen la posibilidad de incorporarse en el RISE, que en materia de IVA significa

24. Solo pueden adherirse las personas naturales que desarrollen actividades de producción, comercialización y transferencia de bienes o prestación de servicios a consumidores finales, siempre que los ingresos brutos obtenidos durante los últimos doce meses anteriores al de su inscripción, no superen los sesenta mil dólares y que para el desarrollo de su actividad económica no necesiten contratar a más de 10 empleados. Además, las personas naturales que perciban ingresos en relación de dependencia, que también desarrollen actividades económicas en forma inde-

emitir notas de venta o tiquetes de máquina registradora[25], sin que en ellos se desglose el IVA y en los que deberá consignar obligatoriamente y de manera preimpresa la leyenda: "Contribuyente sujeto a Régimen Impositivo Simplificado".

Tales contribuyentes no declaran el tributo siguiendo las normas de las diversas tarifas, crédito tributario, factor de proporcionalidad y devoluciones. Ellos están fuera del impuesto, pues pese a darse el hecho generador del IVA y por ello el deber de actuar como agentes de percepción, su obligación se limita a colocar en la nota de venta el precio de su producto, sin cobrar IVA ni detallar tarifa alguna del impuesto.

Al no aplicárseles las normas del tributo, no pueden utilizar el IVA pagado como crédito tributario, ni siquiera el crédito tributario que tenían previo a la incorporación al RISE, sabiendo que en caso de renuncia o exclusión de tal régimen, el contribuyente tampoco podrá utilizar el IVA pagado en las adquisiciones realizadas en el régimen simplificado como crédito tributario al pasar al régimen general. En el valor de la cuota mensual[26], se entiende que el contribuyente paga su impuesto a la renta anual y el IVA mensual por las transacciones realizadas.

---

pendiente, siempre y cuando el monto de sus ingresos obtenidos en relación de dependencia no superen la fracción básica del Impuesto a la Renta gravada con tarifa 0% y que sumados a los ingresos brutos generados por la actividad económica, no superen los sesenta mil dólares y que para el desarrollo de su actividad económica no necesiten contratar a más de 10 empleados. No podrán acogerse al RISE las personas naturales que desarrollen las siguientes actividades:

1) De agenciamiento de bolsa; 2) De propaganda y publicidad; 3) De almacenamiento o depósito de productos de terceros; 4) De organización de espectáculos públicos; 5) Del libre ejercicio profesional que requiera título terminal universitario; 6) De agentes de aduana; 7) De producción de bienes o prestación de servicios gravados con el Impuesto a los Consumos especiales; 8) De personas naturales que obtengan ingresos en relación de dependencia, salvo lo dispuesto en esta Ley; 9) De comercialización y distribución de combustibles; 10) De impresión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios realizadas por establecimientos gráficos autorizados por el SRI; 11) De casinos, bingos y salas de juego; y, 12) De corretaje de bienes raíces. 13).- De comisionistas; 14).- De arriendo de bienes inmuebles; y, 15).- De alquiler de bienes muebles.16).- De naturaleza agropecuaria, contempladas en el artículo 27 de esta Ley; 17).- Extracción y/o comercialización de sustancias minerales metálicas (Nacional, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

25. Deberán emitir y entregar comprobantes de venta únicamente por transacciones superiores a cuatro dólares. No obstante, a petición del comprador del bien o servicio, estarán obligados a emitir y entregar comprobantes de venta por cualquier valor.
26. Los valores pagados por concepto de las cuotas en el RISE constituyen el pago del IVA generado por el contribuyente en las transferencias gravadas con este impuesto y el pago del Impuesto a la Renta generado por sus ingresos gravados y deducciones, correspondiente a sus actividades empresariales, trabajados autónomos, explotación de predios agrícolas y relación de dependencia que no supere la fracción básica desgravada.

Sujetos

Sujeto activo

Los tributos suponen la existencia de una obligación de dar entre el Estado y los particulares. Dicha obligación tributaria, junto con los deberes formales, el pago indebido y excesivo configuran la denominada relación jurídica tributaria. Conforme lo explica Troya Jaramillo (1997), dicha relación será siempre de derecho público, ya que el Fisco actuará como sujeto activo o pasivo dependiendo de la naturaleza del nexo con los administrados.

En los tributos, el Estado es el sujeto acreedor y, por eso mismo, a quien le corresponde la pretensión de cobro. Esta calidad no puede confundirse con el poder tributario bajo el cual el Estado a través de la función legislativa nacional (*Asamblea*) o seccional (Concejos Municipales y Provinciales) crea, modifica o extingue tributos. De lo cual, si bien el Estado es el sujeto acreedor de los tributos, es una institución dependiente de la función ejecutiva la que cuenta con la competencia para la recaudación. En nuestra legislación, a dichas instituciones se las denomina administración central, seccional y de excepción. La primera es la principal, está representada por el Servicio de Rentas Internas y su encargo se refiere a los tributos de incidencia nacional con lo cual su titularidad impositiva abarca todo el territorio nacional. En la administración tributaria seccional su competencia territorial está limitada a un ámbito cantonal (Dirección Financiera Municipal) o provincial (Dirección Financiera Provincial), mientras que la administración de excepción se refiere a una institución u órgano descentralizado que más allá de un criterio territorial, su competencia se deriva de la vinculación directa con el hecho generador del tributo y por eso cuenta con la posibilidad de administración directa de los valores recaudados.

La condición de sujeto activo (central o seccional) no debe confundirse con la titularidad de los ingresos recaudados. Los entes recaudadores cumplen su función agotando todas las atribuciones que les otorga la ley hasta el momento del cobro, sin que por ello deba entenderse que sobre dichos ingresos tributarios les corresponda también su manejo y administración. Presupuestariamente, las Administraciones Central y Seccional están obligadas a entregar los montos recaudados al Presidente de la República, o Alcaldes y Prefectos, quienes son los responsables de la administración pública.

En la LORTI se señala que el sujeto activo del IVA es el Servicio de Rentas Internas, institución que deberá entregar el producto de las recaudaciones al Estado Central dentro

de las veinte y cuatro horas siguientes a las efectuadas los respectivos registros contables mediante transferencia a la cuenta única del Tesoro Nacional. Bajo el criterio que el IVA es un tributo con incidencia nacional cuya regulación abarca por igual a todo el territorio nacional, es lógico que el sujeto activo sea la Administración Tributaria Central, pues si bien la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto del 16 de abril del 2016 normó que en Manabí y Esmeraldas exista una tarifa distinta del resto del país, lo que implica una regulación especial para tales zonas afectadas, esto no significa que la competencia territorial del Servicio de Rentas Internas se vea afectada por dicha regulación.

Sujeto pasivo

Estando clara la identificación del Servicio de Rentas Internas como único sujeto activo del IVA, en la misma regulación encontramos que, a diferencia de este, existen varios sujetos pasivos: deudores en calidad de contribuyentes y en calidad de agentes de retención, dentro de estas dos categorías y adicionalmente hallamos una gran variedad de subtipos.

Contribuyentes

La legislación ecuatoriana distingue varios tipos de sujetos pasivos, llamados al cumplimiento de la obligación; pueden ser clasificados en sujetos pasivos por obligación propia (contribuyentes) y aquellos por deuda ajena (responsables). Se llaman contribuyentes, ya que fueron ellos los que ajustaron su conducta al presupuesto establecido en la ley. Por tanto, si la persona fue la que realizó la actividad económica que demuestra capacidad contributiva y que además se encuentra tipificada como generadora del tributo, es lógico que tal persona sea la llamada al cumplimiento de la obligación y afronte la disminución patrimonial. Gerardo Ataliba, citado por Iturralde Dávalos (2000), manifiesta que el sujeto pasivo, convencionalmente llamado contribuyente, es la persona que asume la contingencia legal de tener el comportamiento objeto de la obligación en detrimento de su propio patrimonio a favor del acreedor. Para Sainz de Bujanda, citado por el mismo autor, los sujetos pasivos son las personas que soportan la carga tributaria, esto es, aquellos que real y efectivamente procuran, con cargo a sus patrimonios y rentas, los medios pecuniarios para que el Estado afronte el gasto público. Para Troya Jaramillo (1997), se denomina deudores por deuda propia a los contribuyentes debido a que son los causantes directos del hecho generador y por ello de la obligación tributaria, ya que como titulares de la materia imponible ostentan capacidad contributiva que naturalmente se deriva del cumplimiento de la prestación.

Queda claro que los contribuyentes adquieren tal condición al cumplir tres requisitos. Primero, ser los generadores del hecho imponible calificado por la ley como hecho generador; segundo, como titulares de la manifestación de capacidad contributiva afrontar el decremento patrimonial que significa el cumplimiento de la obligación tributaria; y tercero, estar catalogado en la ley como tales.

Respecto del IVA, son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, los importadores, sea por cuenta propia y ajena, y, en calidad de agentes de percepción, quienes habitualmente efectúen transferencias de bienes o presten servicios gravados con el impuesto. Los importadores como contribuyentes se ajustan plenamente a los estudios doctrinales. En la descripción del hecho generador consta expresamente la importación como actividad generadora del IVA, además, al ser la importación la adquisición que se realiza en el mercado extranjero, el importador es quien presenta capacidad contributiva y quien expresamente es marcado en la ley como sujeto pasivo.

No obstante, respecto de los agentes de percepción el tema se torna doctrinalmente imposible y legalmente contradictorio. Conforme analicé anteriormente, el Código Tributario clasifica a los sujetos pasivos, poniendo por un lado a los contribuyentes y en otro distinto a los responsables. Dentro de este último grupo, los subtipos son (a) responsables por representación, (b) responsables como adquirentes y (c) otros responsables, dentro de los cuales se encuentran los agentes de retención y agentes de percepción. La clasificación exhibe un contrasentido evidente: si los agentes de percepción están dentro del grupo de 'otros responsables', no pueden tener además la calidad de contribuyentes. La contradicción se acentúa cuando la norma incluso define a los contribuyentes y los diferencia expresamente de los responsables, hasta el punto de señalar que estos últimos son aquellos que, no teniendo la calidad de contribuyentes, por disposición legal están obligados a cumplir con el importe del tributo y son, por tanto, solidarios entre sí; quedando a salvo el derecho de repetición del responsable en contra del contribuyente.

Tal desatino normativo entre las normas del Código Tributario y la LORTI también da lugar a una discusión doctrinaria. Los agentes de percepción, que pertenecen al grupo de los responsables, por su actividad, función o empleo, tienen la obligación de recaudar tributos para entregarlos al sujeto activo. Para Troya Jaramillo (1997), los perceptores o agentes de percepción son sujetos que deben realizar, por disposición de la ley, una verdadera cobranza tributaria, por eso no puede existir un responsable si al mismo tiempo no existe un contribuyente. Para Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, y Casado Ollero

(2008), los sujetos pasivos se clasifican en contribuyentes y sustitutos. Los sustitutos son quienes por imposición de la ley ocupan el lugar del contribuyente, dentro de ellos se encuentran aquellos que actúan mediante mecanismos de retención o percepción. Según Patiño Ledesma (2013), los agentes de percepción son personas que, sin tener conexión con el hecho imponible, quedan obligados a pagar una deuda tributaria ajena, mediante una gestión de percepción que constituye un servicio que se le presta al contribuyente para facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Este actúa bajo los principios de eficacia y economía administrativa, guarda responsabilidad solidaria con el contribuyente cuando no hubieren cumplido con la recaudación y, respecto de los tributos recaudados, son responsables directos frente al acreedor tributario.

En resumen, las interpretaciones expuestas concuerdan en que los agentes de percepción no son contribuyentes. No son los titulares del hecho generador, no es su capacidad contributiva la que está grabando el tributo, y la ley los califica como sujetos diferentes.

Puesto que el IVA es un tributo de fase global, el sistema impone que se grave cada etapa de comercialización. Por tanto, quienes intervienen en dicho proceso están obligados a pagar IVA sobre el precio de la compra del producto. Esto significa que cada uno de los vendedores actúa como agente de percepción respecto del verdadero contribuyente que es el consumidor final. La capacidad contributiva que se grava es la del comprador[27], no la del vendedor (agente recaudador). El que la legislación fije como contribuyente al vendedor produce que el consumidor final quede fuera de la relación tributaria y no tenga derecho de cobro en su contra, pese a ser quien soporta económicamente la carga del tributo.

La pretensión de cobro del sujeto activo únicamente puede dirigirse en contra del sujeto pasivo, pero si razonamos apreciamos que los sujetos pasivos pueden ser contribuyentes o responsables puesto que la normativa concentra las dos calidades en una sola persona (el vendedor – agente de percepción), incluso si la recaudación no se realizó, se excluye al comprador de toda responsabilidad. Por lo dicho, no comparto el criterio expuesto por Patiño Ledesma. El comprador, al no ser sujeto pasivo, no tiene ninguna responsabilidad solidaria con el vendedor (agente cobrador), ni el acreedor tributario tiene derecho de cobro en su contra incluso si no se hubiera realizado la percepción.

27. Debe considerarse que, por efecto de la traslación, dicha afirmación se ajusta el consumidor final, aunque por el carácter indirecto del IVA, en el Ecuador, eventualmente se aplicaría a los compradores (comerciantes) afectados por el factor de proporcionalidad.

Esta problemática doctrinaria en el IVA ha sido analizada de forma amplia, hasta el punto que en ciertos estudios se señalen un nuevo tipo de interviniente en la relación tributaria, el sujeto pasivo legal de hecho. José Pérez de Ayala, citado por Amatucci (2003), sostiene que no siempre el deber de contribuir responde a la definición legal del sujeto jurídico pasivo o sujeto pasivo de derecho. Analiza que en el impuesto sobre el valor agregado, la capacidad contributiva de los vendedores o comerciantes no es la capacidad contributiva a la cual las legislaciones ligan el deber de contribuir, son los consumidores finales de los bienes y servicios gravados quienes acaban soportando el gravamen y se convierten en contribuyentes legales de hecho. Dicho problema dogmático pone en duda la teoría de la subjetividad tributaria en los impuestos indirectos y suponen un desdoblamiento del concepto de sujeto pasivo. Por tanto, Pérez de Ayala (2003), propone como solución la construcción legislativa común de un contribuyente de derecho (al que el Estado reclama el importe tributario como titular de su hecho imponible) y de un contribuyente legal de hecho (titular de la capacidad contributiva), de suerte que la figura del contribuyente de hecho es una construcción legal que pasaría a formar parte de la obligación tributaria. Pero en la legislación nacional, el consumidor no es sujeto pasivo del IVA, –pese a que las construcciones doctrinarias lo podrían denominar como contribuyente de hecho– y jamás podría alcanzar la condición *legal de hecho*. Por ese motivo, el análisis y la solución planteada por Pérez de Ayala (2003), no se aplica en el impuesto ecuatoriano.

Responsables – Agentes de Retención

Otro de los sujetos pasivos del IVA son los agentes de retención. Dentro de la clasificación que presenta el Código Tributario, dichos agentes forman parte del grupo de los responsables. No están ligados al hecho generador, pero por disposición de la norma, les corresponde retener parte de los valores que entregan. La gestión tributaria a cargo de la Administración Tributaria impone la obligación de cobrar eficientemente a todos los impuestos de forma completa y para ello los administrados crean el concepto de *agentes de retención*, que define a todos aquellos encargados de retener los ingresos a quienes los reciben en calidad de impuesto anticipado (impuesto a la renta) o como parte del importe del tributo que se les cobra (IVA).

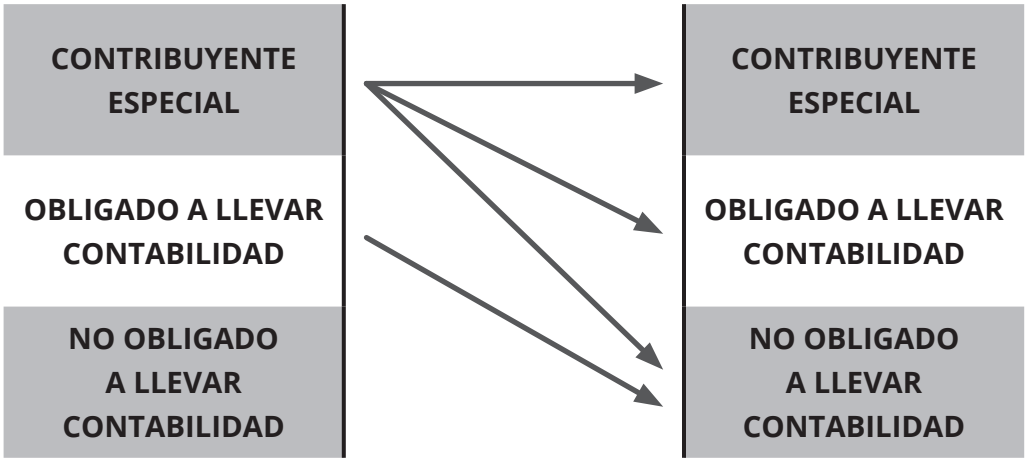
En una transacción sujeta a IVA, si el comprador tiene la calidad de agente de retención[28], estará en la obligación de no entregar el valor total del impuesto facturado al vendedor (agente de percepción), ya que deberá retener un porcentaje del importe del tributo. Sin embargo, este concepto general no es absoluto, se aplica bajo la figura de la gradación entre contribuyentes[29].

La Administración Tributaria, para facilitar el cobro del IVA, categorizó a los contribuyentes y diferenció entre aquellos no obligados a llevar contabilidad (menor categoría), los obligados a llevar contabilidad (categoría media) y los contribuyentes especiales (categoría superior), donde incluiré, por motivos estrictamente metodológicos del presente estudio, a instituciones del Estado, a las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, a las sociedades creadas para el desarrollo de proyectos públicos bajo la modalidad de asociación público-privada, a las compañías de aviación, agencias de viaje en la venta de pasajes aéreos, y a los distribuidores de combustible derivados de petróleo. La obligación de retención está ordenada para los compradores agentes de retención respecto del vendedor ubicado en una categoría inferior, es decir, el no obligado a llevar contabi-

28. Son agentes de retención, quienes están obligados a llevar contabilidad. Están obligados a llevar contabilidad todas las sociedades independientemente de su potencia económica, además las personas naturales que superen nueve fracciones básicas exentas en activos o capital, doce fracciones básicas exentas en gastos y quince fracciones básicas exentas en ingresos. Respecto de las personas naturales, los profesionales, artesanos, comisionistas y dependientes, nunca llevarán contabilidad aún superen los límites antes señalados. Sin embargo, en el IVA también se contempla que son agentes de retención personas no obligadas a llevar contabilidad que siendo residentes en el Ecuador emitan liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios, exclusivamente en las operaciones que sustenten tales comprobantes (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).
29. Al respecto no se debe olvidar que el Art. 148 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario establece que la retención de IVA no se realizará a las instituciones del Estado, a las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, a las sociedades creadas para el desarrollo de proyectos públicos bajo la modalidad de asociación público-privada, a las compañías de aviación, agencias de viaje en la venta de pasajes aéreos, a los contribuyentes especiales y a los distribuidores de combustible derivados de petróleo. Se exceptúa de la disposición antes prevista, y en consecuencia se aplica retención en la fuente de IVA, los pagos y adquisiciones efectuadas por contribuyentes especiales a otros contribuyentes especiales. Se señala que el exportador habitual de bienes obligado a llevar contabilidad retendrá la totalidad del IVA a todos, inclusive a los contribuyentes especiales, con excepción de las instituciones del Estado, empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, compañías de aviación, agencias de viaje en la venta de pasajes aéreos o distribuidores, comercializadores de combustible derivados de petróleo y sociedades creadas para el desarrollo de proyectos públicos bajo la modalidad de asociación público-privada. Además, los agentes de retención se abstendrán de retener el Impuesto al Valor Agregado en la adquisición de periódicos y/o revistas a los voceadores de periódicos y revistas y a los distribuidores de estos productos, toda vez que el mismo es objeto de retención con el carácter de Impuesto al Valor Agregado presuntivo por ventas al detal (Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

lidad, o estando el vendedor en la categoría media, si el comprador se cataloga como un contribuyente especial. Entonces, el comprador no debe realizar retención a vendedores ubicados en una categoría inferior o a su mismo nivel, salvo que ambos contratantes sean contribuyentes especiales donde procede retención, aunque con porcentajes reducidos.

FORMATO DE RETENCIONES EN LA FUENTE DE IVA



En resumen, un comprador obligado a llevar contabilidad solo actuará como agente de retención respecto de un contribuyente no obligado a llevar contabilidad, mas no respecto de un contribuyente especial[30]. Partiendo de este análisis, cuando el consumidor es agente de retención, el valor del IVA generado se termina cobrando de forma dividida. Del ciento por ciento que factura el vendedor, este solo cobra un porcentaje, pues lo restante lo retiene el comprador, lo que da lugar a un método dual de recaudación para el sujeto activo: una parte cobrada por el agente de percepción, y la otra, por el agente de retención.

30. A la Administración Tributaria le corresponde la facultad de designar contribuyentes especiales. El numeral 10 del artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios indica que el Servicio de Rentas Internas deberá designar a los contribuyentes especiales. Por su parte, el artículo 254 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece normas específicas para el cumplimiento de deberes formales por parte de los contribuyentes especiales. Mediante Resolución No. NAC-DGER2007-1210, el Servicio de Rentas Internas señala que la designación de contribuyentes especiales será mediante resolución debidamente motivada, de acuerdo con el procedimiento interno que se establezca para el efecto.

Adicionalmente a la explicación señalada, la LORTI precisa a los siguientes sujetos como agentes de retención de IVA:

- Las entidades del sector público y empresas públicas donde se incluye a las empresas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas y a las sociedades creadas para el desarrollo de proyectos públicos bajo la modalidad de asociación público-privada siempre y cuando este beneficio conste, total o parcialmente, en los pliegos de bases económicas y en el plan económico-financiero adjudicado.

- Las empresas emisoras de tarjetas de crédito por los pagos que efectúen por concepto del IVA a sus establecimientos afiliados, en las mismas condiciones en que se realizan las retenciones en la fuente a proveedores[31].

- Las empresas de seguros y reaseguros por los pagos que realicen por compras y servicios gravados con IVA.

- Los exportadores, tanto personas naturales como sociedades, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten[32].

- Los Operadores de Turismo que facturen paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo, o de los bienes o insumos y de los servicios ne-

31. Cuando los establecimientos afiliados presenten al cobro a las empresas emisoras de tarjetas de crédito, sus resúmenes de cargo o "recaps" por medios manuales o magnéticos, desagregarán la base imponible gravada con cada tarifa respectiva y el IVA que corresponda a cada transacción. En los casos en que la transacción se haya efectuado por el sistema de pagos diferidos, la retención se efectuará sobre el impuesto causado generado por el valor total de la transacción en el primer pago.
32. El exportador habitual de bienes obligado a llevar contabilidad retendrá la totalidad del IVA a todos los contribuyentes, inclusive a los contribuyentes especiales, con excepción de las instituciones del Estado, empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, compañías de aviación, agencias de viaje en la venta de pasajes aéreos o distribuidores, comercializadores de combustible derivados de petróleo y sociedades creadas para el desarrollo de proyectos públicos bajo la modalidad de asociación público-privada. Se entenderá, para efectos tributarios, como exportador habitual de bienes al contribuyente que sus exportaciones netas sean iguales o superiores al 25% del total de sus ventas netas anuales del ejercicio fiscal anterior y realice por lo menos seis exportaciones en un mismo año fiscal en diferentes periodos mensuales (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

cesarios para la producción y comercialización de los servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado.

- Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades, que importen servicios gravados, por la totalidad del IVA generado en tales servicios[33].

- Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles, pues, según la Ley Orgánica de Régimen Tributario, debe retener el IVA calculado sobre el margen de comercialización que corresponde al distribuidor, y lo declarará y pagará mensualmente como IVA presuntivo retenido por ventas al detalle.

Porcentajes de retención

En un principio, las retenciones en los tributos se pensaron como medios para lograr pagos anticipados. El método de cálculo de ciertos impuestos implica la existencia de períodos de tiempo para su cuantificación. Así, en el impuesto a la renta, la utilidad se calcula sobre la base de los ingresos y gastos que se obtuvieren en el lapso de un año calendario con fecha de terminación 31 de diciembre. Tal mecanismo ocasiona que el Estado no puede exigir el pago del tributo hasta que se cumpla con dicha fecha, hecho que priva al sujeto activo de ingresos constantes, lo que indudablemente afecta su flujo de caja. Florián García Berro (2008) señala que, desde el punto de vista del contribuyente, la función de los pagos a cuenta o retenciones, procura que los ciudadanos vayan soportando la carga tributaria de manera continuada y uniforme, lo que les brinda tranquilidad, ya que no existe el sobresalto derivado del tener que afrontar el tributo de una sola vez.

En lo referente al IVA, a mi juicio, que el sistema de retenciones en la fuente no persigue los objetivos antes expuestos. Dado que se trata de un tributo cuyo período de cálculo es mensual, no es la comodidad psicológica o la necesidad de liquidez la que motivan la existencia de retenciones, su objetivo es convertirse en un control de la recaudación. En el Código

33. En el pago por importación de servicios deberán emitir una liquidación de adquisición de bienes y prestación de servicios en la que indicarán el valor del servicio prestado y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente. El emisor de la liquidación de adquisición de bienes y prestación de servicios tiene la calidad de contribuyente y retendrá el 100% del IVA generado, independiente de la forma de pago. El valor del IVA pagado por la importación del servicio servirá como crédito tributario para el contribuyente (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

Tributario nuestro sistema contempla la posibilidad de pagos anticipados, derivando a otras leyes la fijación de los procedimientos y porcentajes de retención. Dicho reenvió traspasó tal instrumentación a la LORTI, la que a su vez derivó tal competencia a la Administración Tributaria Central. Actualmente mediante su facultad reglamentaria, el Director General del Servicio de Rentas Internas, vía circulares, fija los métodos y porcentajes de retención.

Dicha autoridad en un principio implantó un sistema basado en una estructura piramidal entre tipos de contribuyentes que obligada a la retención solo respecto de un contribuyente que se encuentre en un peldaño más bajo, nunca respecto de un superior o igual. Sin embargo, en la actualidad, no está presente tal lógica, en algunos casos las retenciones en la fuente se las impone para el comprador respecto de un vendedor de la misma jerarquía, con lo cual las retenciones se convierten exclusivamente en un mecanismo de control, ya que el IVA facturado y cobrado por el vendedor puede ser cotejado con la información que otorga el agente de retención.

Los porcentajes de retención existentes son 10%, 20%, 30%, 70% y 100%. La aplicación de uno u otro dependerá del tipo de transacción que dio lugar al tributo, además de los tipos de contribuyentes inmiscuidos, sabiendo que existen contribuyentes a los cuales está prohibido realizar retenciones. Así cuando la transacción se produce entre contribuyentes especiales el porcentaje de retención es del 10% del impuesto causado siempre y cuando el hecho imponible se refiera a la transferencia de bienes[34]; mientras que cuando la transacción se refiera al pago de servicios la retención será del 20% [35].

El porcentaje del 30% de retención se aplica en las transferencias de bienes cuando en la transacción interviene como comprador una persona obligada a llevar contabilidad respecto de una persona no obligada a llevar contabilidad, sabiendo que entre obligados a llevar contabilidad o respecto de un contribuyente especial no procede retención alguna[36]. Para la prestación de servicios, los porcentajes de retención serán del 70% y del 100%. El

34. Procede además la retención del 10% en la transferencia de bienes cuando las sociedades emisoras de tarjetas de crédito sean o no contribuyentes especiales, realicen pagos a los establecimientos afiliados a su sistema, calificados como contribuyentes especiales (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).
35. Procede además la retención del 20% en los pagos por prestación de servicios que realicen las sociedades emisoras de tarjetas de crédito, sean o no contribuyentes especiales, a los establecimientos afiliados a su sistema, calificados como contribuyentes especiales (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).
36. Las sociedades emisoras de tarjetas de crédito, sean o no contribuyentes especiales, por los pagos que realicen a los establecimientos afiliados a su sistema, cuando estos efectúen transferencias de bienes gravadas con tarifa 12% de IVA (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

primer porcentaje se aplica en la adquisición de servicios y en el pago de comisiones por intermediación y contratos de consultoría. En cambio, la retención será del 100% en la prestación de servicios profesionales, en el arrendamiento de inmuebles a personas no obligadas a llevar contabilidad, en los pagos de dietas, honorarios o cualquier otro emolumento a favor de directorios, en los pagos que se efectúen a quienes han sido elegidos como miembros de cuerpos colegiados de elección popular en entidades del sector público y por paquetes de turismo receptivo de las operadoras de turismo.

Adicionalmente, existen contribuyentes a quienes no es posible retener independientemente del bien o servicio o de quien es su comprador. En este grupo están las instituciones del Estado y empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas[37].

El sistema de retención en la fuente de IVA, además de amplio, se presenta complejo[38]. Los ciudadanos debemos tener presente distintos porcentajes y variadas situaciones

37. Además de las compañías de aviación, agencias de viaje únicamente por el IVA causado por concepto de venta de pasajes aéreos, centros de distribución, comercializadoras, distribuidores finales y estaciones de servicio que comercialicen combustible, únicamente cuando se refieran a la adquisición de combustible derivado de petróleo, instituciones del sistema financiero, únicamente respecto a los servicios financieros gravados con tarifa 12% de IVA, compañías emisoras de tarjetas de crédito, respecto de los descuentos que por concepto de su comisión efectúen de los pagos que realicen a sus establecimientos afiliados, voceadores de periódicos y revistas y distribuidores de estos productos, únicamente en la adquisición de periódicos y/o revistas, exportadores habituales de bienes obligados a llevar contabilidad (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).
38. La Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000284 norma además casos especiales de retenciones del IVA. *Contratos de construcción.* En los contratos de construcción el porcentaje de retención en la fuente de IVA será del 30% del impuesto causado, excepto si el constructor es una Institución del Estado o una empresa pública regulada por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, en cuyo caso no se debe realizar retención.
Importación de Servicios: el importador de servicios efectuará la retención del 100% del IVA, entendiéndose que los contratos de consultoría celebrados con personas naturales o jurídicas, no residentes en el Ecuador serán considerados como importación de servicios.
IVA presuntivo en la venta de combustibles: Petroecuador y las comercializadoras de combustibles, en su caso, en las ventas de derivados de petróleo a las distribuidoras, deberán retener el 100% del Impuesto al Valor Agregado calculado sobre el margen de comercialización que corresponde al distribuidor.
Retención por parte de exportadores de recursos naturales no renovables en adquisiciones relacionadas con sus exportaciones: en los pagos que efectúen los exportadores de recursos naturales no renovables, se retendrá: el 30% en la adquisición de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos y activos fijos, empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten; el 50% en la adquisición de servicios y derechos, en el pago de comisiones por intermediación y en contratos de consultoría, empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten.
Transferencias de bienes y cesión de derechos a título gratuito: en los casos de transferencias de dominio de bienes muebles de naturaleza corporal y cesión de derechos, a título gratuito, que se encuentren gravadas con tarifa 12%, no procederá retención, siempre y cuando, quien realice la transferencia o cesión asuma el impuesto, por lo que aquel será responsable de declarar y pagar la totalidad de dicho tributo (Internas D. N.) .

que delimitan nuestra actuación como agentes retenedores. Incluso personas a las que no se les exige mayores deberes formales y, por tanto, conocimiento de normas tributarias (quienes no están obligadas a llevar contabilidad), también deben actuar como agentes de retención cuando emiten liquidaciones de compras por importaciones de servicios (adquisición de servicios a personas no domiciliadas en el Ecuador), o en la adquisición de bienes o servicios a personas naturales domiciliadas en el Ecuador que por su nivel de educación no se encuentren en posibilidad de emitir comprobantes de venta.

Tarifas

Al analizar los aspectos relacionados con el hecho generador y los supuestos de no sujeción del IVA, corresponde encontrar el razonamiento para la existencia de distintas tarifas y los efectos que en los contribuyentes produce.

La existencia de una tarifa 0%, conforme revisamos, busca como principal objetivo la disminución de la regresividad del tributo. El interés estatal pasa por eliminar trabas para el acceso a bienes y servicios de primera necesidad que supone el aumento del precio final causado por el IVA. Según Cubero Truyo (2008), una tarifa reducida no logra este objetivo, pues si bien el empresario que se dedica a una actividad exenta cobrará más barato, sus compras serán más costosas ya que no puede recuperar el IVA pagado, produciendo este mayor coste un aumento del precio en el producto final. Tal argumento doctrinario, junto con la no inclusión de todos los bienes que conforman la canasta básica familiar entre los bienes liberados, nos llevan a concluir que, dadas las características del tributo, la finalidad primigenia se logra parcialmente. Frente a esta realidad, existe la necesidad de un análisis individual de cada hecho imponible, delimitando además del factor social antes indicado, la existencia de razones técnicas ajenas a la simple capacidad contributiva de los consumidores finales.

Bienes

La LORTI entre las transacciones sujetas a tarifa 0%, diferencia aquellas que se refieren a servicios de la transferencia de bienes. Siguiendo esta forma de clasificación, encontramos los siguientes bienes sujetos a tarifa reducida:

Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos, y de la pesca siempre que se mantengan en estado natural.

Por alimentos debemos entender cualquier sustancia ingerida por los seres vivos con fines nutricionales, sociales y psicológicos. Pese al concepto aparentemente abierto, la norma restringe a aquellos productos que no hubiesen sido modificados. Dicho estado natural ha generado múltiples interpretaciones debido a que todo alimento sometido a un proceso de comercialización merece un mínimo e indispensable tratamiento para ser accesible al público, situación que crea debates sobre la modificación o no de su naturaleza. Así, mediante consulta presentada ante la Dirección Nacional del Servicio de Rentas Internas se puso en duda si la transferencia de huevos que fueron previamente cocinados y pelados implicaba ya una naturaleza diferente del producto. Para la Administración Tributaria, Trámite 917012002004255 (Internas D. N., 2002), tal proceso supone que el producto no se encuentra ya en estado natural pues la cocción y el pelado supone un producto diferente cuya comercialización está sometida a tarifa 12%. En cambio, en otra consulta tributaria, (Internas D. N., 2012), se cuestionó si las ciruelas pasas son productos sometidos a tarifa 0%. Pese a que la ciruela pasa es una ciruela deshidratada, es decir, sometida a un proceso industrial de desecación para que adquiera la calidad de alimento seco, la respuesta fue que tal procedimiento no implica modificación de su naturaleza y por tanto gravado con tarifa reducida.

Estos casos, aparentemente contradictorios, en realidad siguen una misma línea de pensamiento representada en la búsqueda de capacidad contributiva. La consecuencia de no disponer de ella obliga a que las personas en su afán de ahorro estén dispuestas a tratar los alimentos para que puedan ser consumidos. Cuando el consumidor prefiere obviar dicha labor y por facilidad decide acceder a alimentos ya listos para su consumo, el sistema precisa que dicho contribuyente demuestra capacidad contributiva, ya que si bien el alimento es indispensable para su supervivencia, el contar con suficiente poder económico, le permitió adquirirlo listo y preparado. A diferencia, la deshidratación constituye un proceso que al no estar dentro de la esfera de acción del consumidor, no le puede ser exigido y, por tanto, el producto aún modificado está, para la ley, en estado natural.

En concordancia con lo señalado, el faenamiento, cortado o empaque no se considerarán procesamiento, ni tampoco la refrigeración, enfriamiento o congelamiento para su conservación. Es pertinente aclarar que mediante Oficio No. 0667 (Internas D. N., 2010), se aclaró que a tales procesos se les aplicará la tarifa 0% únicamente cuando se presten respecto de productos gravados con tarifa 0%, luego, si tales servicios son prestados de forma independiente o respecto de otros productos, ellos deberán ser objeto de la máxima

tarifa. Como corolario de lo señalado, en la legislación se introdujo excepciones para productos procesados que obligan a tratarlos como naturales. Me refiero al pilado, desmonte, trituración y la extracción de la palma, el girasol o el maíz para la elaboración del aceite comestible.

Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles.

Mediante Circular NAC-DGECCGC16-00000005, el Servicio de Rentas Internas señala que la norma técnica obligatoria (INEN 9:2012) define a la leche natural como el producto de la secreción mamaria normal de animales bovinos lecheros obtenida mediante ordeño sin ningún tipo de adición o extracción. La leche pasteurizada es la leche cruda homogenizada o no, que ha sido sometida a un proceso térmico que garantiza la destrucción total de los microorganismos sin alterar sensiblemente sus características fisicoquímicas y nutricionales. De la misma forma, señala que la leche homogenizada es la leche que previa a la pasteurización, ha sido sometida a un proceso físico de reducción del tamaño de los glóbulos de grasa para estabilizar la emulsión de la materia grasa. Tales productos están gravados con tarifa 0% a diferencia de las bebidas lácteas, productos que emplean la leche, pero que no pueden ser definidos como leche en estado natural, por lo que están gravados con la máxima tarifa de IVA.

Es pertinente mencionar que en todo este ítem la norma introduce un elemento que es totalmente ajeno a la naturaleza de los productos, aunque puede ser entendido como una muestra de poder económico. Cuando el origen de los productos es extranjero, aunque mantenga su naturaleza, la tarifa del IVA será del 12%.

Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva.

La inclusión de tales productos obedece claramente a que forman parte de la canasta básica, en efecto, se trata de productos primarios e indispensables para la dieta de los seres humanos. Sin embargo, se puede notar que no se incluyen productos suntuarios, de hecho, se prohíbe expresamente incluir al aceite de oliva, pese a que se conoce que es un producto que, además de alimentar, influye positivamente en la prevención de distintas enfermedades: se lo ha valorado como un producto alimenticio extravagante y lujoso que no merece

la dispensa de una tarifa reducida. El celo en la descripción condujo a que la administración tributaria indique que la enumeración es taxativa, hasta el punto de excluir lo que no conste expresamente enumerado y detallado, así pueda entenderse como conexo[39].

Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios, así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas.

Su propósito es incentivar actividades agrícolas y la cría de animales, ambas entendidas como artículos de primera necesidad, con el fin de que el IVA no afecte el precio de venta al público, ni que tampoco constituya parte del costo de producción a incluir en la liberación, materia prima e insumos. En este caso, el Servicio de Rentas Internas analiza la norma desde una interpretación literal de la composición de cada producto. Por ejemplo, se ha pronunciado en el sentido de que la tarifa reducida se aplicará siempre y cuando la crianza de animales se refiera a aquellos que sirven para alimentación humana, con lo cual se excluye a animales de compañía o animales exóticos; o que la melaza[40] (producto que se

39. Ver Oficio No. 0667 (23-VIII-2002), Trámite: 13010710249. Impuesto al Valor Agregado: Consulta "¿La comercialización local de enlatados de productos del mar está gravados con IVA? Absolución. Por lo anteriormente expuesto esta Administración Tributaria manifiesta que la comercialización local de enlatados de atún, macarela, sardina y trucha, se encuentra gravada con tarifa 0% del Impuesto al Valor Agregado. Otros productos que no sean los aquí enumerados, no gozan de este beneficio (Consulta Tributaria. Oficio N.- 0667, 2010).
40. Oficio No. 0201 (5-IV-2002), Trámite: 917020200990, Consulta. ¿El producto "melaza" está gravado con tarifa 0% del impuesto al valor agregado? Para realizar un análisis del presente caso y ver si el artículo 54 de la Ley de Régimen Tributario Interno es aplicable, es menester, primero, entender lo que el término "melaza" significa: "n.f. 1.- líquido espeso y dulce que queda como residuo de la cristalización del azúcar. 2.-Encicl. La melaza es un jarabe denso, viscoso, que en el aerómetro Baumé, marca de 41 hasta 44 grados. Su color es amarillo oscuro, marrón claro, o marrón oscuro, casi negro, según de donde provenga. Contiene un 85% de materias secas, un 40 a 60% de las cuales es azúcar. La melaza de remolacha se utiliza para la producción de alcohol o de levaduras; para la preparación de forrajes mezclados, añadiéndolas a ciertos alimentos secos, tales como el salvado y la pulpa seca, y también como fertilizante. Generalmente la melaza se suministra a los ganaderos en forma de mezclas alimenticias (paja con melaza, salvado con melaza, pulpas con melaza, etc.), en las cuales el contenido de melaza puede oscilar notablemente, de 15 a 50% , y, en consecuencia, puede ser de un valor alimenticio muy variable. La melaza de caña tiene las mismas aplicaciones que la de remolacha, pero se utiliza también para la fabricación de ron, ya sea pura, ya mezclada con jugo de caña de azúcar" (Gran Enciclopedia Larousse, Tomo 15, 3era. Ed., Edit. Planeta, 1992, p. 7135). "Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan para la alimentación de animales. Fertilizantes, insecticidas, pes

utiliza para la producción de levaduras, alimentos secos y fertizante), no conste entre los beneficiados porque se prohíbe interpretaciones extensivas de la norma.

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

Al igual que en el numeral anterior, el objetivo planteado es favorecer la producción agrícola. En el caso se incluye maquinaria catalogada como activo, además de sus piezas y partes. Los tractores agrícolas circunscritos son de un tipo y cilindrada específica, salvo los que se utilizan en la producción de arroz para los cuales no existe límite de motor.

Siguiendo lo propuesto Cury, citado por Barrera Crespo (2005), leyes en blanco son aquellas que se remiten para complementar su precepto a una disposición distinta, cualquiera que fuese su origen o su ubicación. Entre ellas se encuentran las leyes en blanco propias, cuando la complementación del precepto la da una norma de inferior jerarquía. En este caso, nos encontramos frente a una norma en blanco propia, pues el Presidente de la República, mediante un decreto (norma de inferior jerarquía a la ley), puede incluir bienes beneficiados con la tarifa reducida.

Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. Además, envases y etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario.

---

ticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas". Referente al numeral 4 no es aplicable porque la melaza en sí misma no constituye un alimento balanceado o un preparado forrajero, sino que es uno de los ingredientes de tales productos. Por otro lado, tampoco es un fertilizante, insecticida, pesticida, etc., pues la melaza es un desperdicio que tiene fines diferentes a estos. Absolución por lo anteriormente expuesto y de conformidad con lo que disponen las normas legales citadas precedentemente, la Dirección General del Servicio de Rentas Internas se pronuncia en el sentido de que la transferencia del producto "melaza" si se encuentra gravado con tarifa 12% del impuesto al valor agregado (Internas D. N., Oficio No. 0201).

El diccionario de la Real Academia de la Lengua en su vigésima segunda edición define al medicamento como 'cualquier sustancia que, administrada interior o exteriormente a un organismo animal, sirve para prevenir, curar o aliviar la enfermedad y corregir o reparar las secuelas de esta'. El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Cabanellas señala que medicamento es 'cualquier remedio o sustancia, de uso interno o externo, con respecto al enfermo, para que este se cure o para alivio de sus males. Preparado químico que tiene esa finalidad, cualquiera sea la aplicación que del mismo se haga; lo mismo entre enfermos que sanos'. En materia tributaria, el Servicio de Rentas Internas ha legislado[41] que medicamentos son las sustancias de uso humano que previenen, curan, alivian enfermedades, o corrigen y reparan las secuelas de estas, mas no productos auxiliares o dispositivos médicos para el ejercicio de la medicina, ni reactivos de laboratorio, armazones o productos veterinarios.

La norma una vez más realiza un reenvío propio a favor del Presidente de la República para que mediante decreto enumere los productos médicos. Actualmente dicho listado está contenido en el Decreto Ejecutivo 1151 (R.O. 404-S, 15-VII-2008) en que no solo consta el listado, sino además una nueva forma de reenvío. En tal decreto se norma que la calidad de medicamento para el consumo humano ya no dependerá de la descripción contenida en tal decreto ejecutivo, sino en el Registro Sanitario que otorga a los medicamentos el Ministerio de Salud Pública a través del Instituto Nacional de Higiene y Medicina Tropical Dr. Leopoldo Izquieta Pérez. Al final, no se trata solamente de una norma en blanco, sino de una norma abierta que completará su tipificación en un acto administrativo, el reconocimiento sanitario estatal, mas no en una producción legislativa o ejecutiva normativa.

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

La presente disposición fue reformada mediante Ley s/n (R.O. 94-S, 23-XII-2009). Anteriormente la liberación incluía al papel periódico, periódicos y revistas, no obstante, luego de una larga discusión legislativa, se reformó la norma. El debate se centraba en torno a la restricción del acceso a la información que supuestamente genera el aumento

41. Ver Consultas Tributarias: Oficio: 917012013OCON0009846 (E.E. 207, 18-11-2014), Oficio No. 000014 (02-I-2001), Oficio: 917012008OCON000997.- 25-VI-2008 (R.O. 416. 2-IX-2008) (Consulta Tributaria. Oficio: 917012013OCON0009846 (E.E. 207, 18-11-2014))

del precio de revistas y periódicos a causa del IVA. Al final, la tarifa 12% se hizo efectiva, creando un complejo entramado legal para tratar que el coste del IVA no lo asuman los lectores sino las empresas editoriales. Dichas empresas[42] a sus distribuidores, además de actuar como perceptores del IVA en la venta, están obligadas a retener a distribuidores el 100% del IVA, porcentaje que se calculará sobre el margen de comercialización[43] tanto del distribuidor como del voceador[44]. Se aplicó el concepto de IVA presuntivo[45] que la LORTI contempla para las comercializadoras de combustible. De esta manera, los distribuidores podrán utilizar como crédito tributario el IVA presuntivo retenido exclusivamente sobre su margen de comercialización, sabiendo que los lectores agentes de retención se abstendrán de retener el IVA en la adquisición de periódicos o revistas a los voceadores y a los distribuidores. Pese a todo el entramado, la consecuencia real es que, si bien el IVA se encuentra camuflado para el lector, el costo de los diarios se incrementó y con ello la carga fiscal para el consumidor final.

Los que se exporten.

La Constitución de la República en sus Art. 284 y 306 señala que entre los objetivos de la política económica está el incentivar la producción nacional y que el Estado está

42. Cuando la publicación de periódicos y revistas se la hace a título gratuito, la empresa editora deberá emitir la respectiva factura en la que se incluirá el IVA calculado sobre el precio referencial sugerido del bien, o sobre el costo de producción del bien, cuando no exista un precio referencial sugerido de dicho bien (Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).
43. Entiéndase como margen de comercialización sobre el cual se aplicará la retención, al valor resultante de la diferencia entre el precio de venta sugerido para el consumidor final y el precio del bien en la primera fase de comercialización, multiplicado por la cantidad de bienes transferidos. Resolución NAC-DGERCGC10-00080 (Suplemento del Registro Oficial 162, 31-III-2010), Circular NAC-DGECCGC10-00012 (Registro Oficial 196, 19-V-2010) (Circular NAC-DGECCGC10-00012).
44. Por mandato legal no se debe efectuar retenciones a aquellos sujetos pasivos que se encuentren inscritos en el Régimen Simplificado de Impuestos (RISE), por lo que cuando un editor transfiera periódicos o revistas a distribuidores que se encuentran inscritos en este régimen impositivo simplificado, no aplicará retención sobre el IVA generado en el margen de comercialización de este último. De igual forma, cuando los voceadores se encuentren inscritos en el RISE, el editor tampoco efectuará retención sobre el margen de las ventas de estos (Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).
45. La empresa Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles deberán retener el Impuesto al Valor Agregado calculado sobre el margen de comercialización que corresponde al distribuidor y lo declararán y pagarán mensualmente como Impuesto al Valor Agregado presuntivo retenido por ventas al detal. El distribuidor, en su declaración mensual, deberá tomar en cuenta el Impuesto al Valor Agregado pagado en sus compras y el Impuesto al Valor Agregado retenido por PETROCOMERCIAL a la comercializadora (Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

obligado a promover las exportaciones con preferencia de aquellas que fomenten mayor empleo y valor agregado. Por su parte, el Art. 93 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones dispone que el Estado incentivará la producción orientada a las exportaciones mediante mecanismos de orden general y de aplicación directa.

El principio general es que las ventas al exterior no deben ser objeto del pago de tributos. Dentro del mercado internacional los diferentes países, a través de sus empresas, compiten ferozmente por porciones de mercado. En este ambiente de oferta y demanda, las legislaciones nacionales procuran brindar las mejores condiciones internas para reducir los costes de producción. En esta dinámica, el IVA se convierte en un obstáculo directo de dos vías, por un lado incrementa el precio final del producto, y por otro, se convierte en un elemento del costo.

Sobre lo expuesto y con el objetivo de superar la primera de dichas externalidades, la norma generalizada regula que las exportaciones no deben ser objeto del IVA, solución que si bien impide el aumento del precio, ahonda aún más los inconvenientes relativos al costo. Al legalizar la facturación de las exportaciones con tarifa 0%, el precio del producto no sufre incremento alguno, pero el productor no dispone de IVA cobrado para poder recuperar el devengado. Esta situación origina que el IVA pagado afecte los gastos y costos de fabricación de los bienes exportables y de ahí que se incremente su precio de venta.

¿Cómo actuar ante este caso? Ciertos países, es el caso de Colombia, considera a las exportaciones como transacciones no sujetas a IVA, y otros, como Ecuador, las consideran sujetas a IVA, pero gravadas con tarifa 0%. En uno y otro caso, completan la norma adoptando medidas paliativas conexas que reducen el impacto del IVA como elemento del costo.

Los que introduzcan al País:

a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos. b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento.

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

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

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

En este numeral se contempla una reducción de la tarifa en relación a condiciones subjetivas de los sujetos de pasivos de hecho (recordemos que no existen los llamados sujetos pasivos de hecho en nuestra legislación, pero utilizamos la terminología en virtud del respaldo doctrinario que la sustenta) o por condiciones especiales y temporales de los bienes sujetos a transacción.

- La Ley sobre Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas contempla que los agentes diplomáticos estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, sean ellos nacionales, provinciales o municipales. Por su parte el Código Tributario, entre la exenciones generales, incluye a los bienes de Estados extranjeros, a los de las empresas multinacionales (en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados extranjeros), y los de representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares, exclusivamente respecto del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales.

Dentro de este sustento legal, es coherente que la LORTI regule una tarifa 0% para los bienes introducidos (importados) por funcionarios extranjeros. El cimiento de la legislación nacional, esto es, el modelo de Código Tributario para América Latina sustentó tal liberación en la cooperación internacional entre países bajo una condición de reciprocidad. En todo caso, resaltamos que la tarifa 0% solo se refiere a compras en el mercado internacional, pues en el local dichos funcionarios tendrán las mismas condiciones que los consumidores nacionales, aunque sujetos a una posible devolución.

Las misiones diplomáticas, consulares, organismos internacionales y sus funcionarios acreditados en el Ecuador gozarán del derecho a que el IVA pagado en las compras locales se les devuelva sin intereses, previa solicitud, y siempre y cuando existan convenios internacionales expresos entre ambos países.

- En cuanto a los bienes ingresados por pasajeros, debemos indicar que la regulación actual no es la ley Orgánica de Aduanas. Dicha norma fue derogada y en su lugar se dictó el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Dicho cuerpo legal consiente someter el equipaje de viajero a procedimientos simplificados para lograr agilidad mediante la reducción de formalidades que, como lo señala la LORTI, no solo limitan los deberes formales a cumplir, sino que prevén la tarifa 0% para los bienes que acompañen al viajero o al grupo familiar. El valor y bienes permitidos como franquicia son normados por la facultad reglamentaria del Director del Servicio de Aduana bajo el lineamiento de que sus cantidades y valores no alcancen para definirlos como comerciales[46].

- Debido a que la donación supone un contrato que implica la transferencia de dominio cuando el objeto del trámite consiste en un bien mueble, tal traspaso se encuadra en el presupuesto del hecho generador del IVA. No obstante, conforme analizamos anteriormente, las donaciones a entidades del sector público e instituciones de carácter privado sin fines de lucro se encuentran excluidas del IVA. Surge entonces una aparente contradicción: por un lado, dichas donaciones están excluidas del hecho generador, y por otro se mencionan como sujetas al impuesto, pero con tarifa 0%. Ante esta abismal diferencia,

46. En la Resolución No. 0679 (Procedimiento General Para el Despacho de Equipaje de Viajeros a través de las salas de Arribo Internacional del Ecuador) se establece como efectos personales los siguientes artículos, sean estos nuevos o usados: a) Prendas de vestir; b) Artículos de tocador; c) Elementos de aseo personal; d) Joyas, bisutería, adornos personales y adornos para el hogar; e) Libros, revistas, material fotográfico y documentos impresos o manuscritos; f) Alimentos procesados debidamente sellados o empacados al vacío que acompañen al viajero y su grupo familiar; g) Alimentos y artículos para niños que acompañen al viajero; h) Bienes de uso profesional, herramientas y equipos necesarios para el desempeño de funciones o actividades laborales; i) Vestuario de artistas, compañías de teatro, circos o similares; j) Medicamentos de uso personal; k) Ayudas técnicas para los viajeros discapacitados tales como: sillas de ruedas, muletas, aparatos ortopédicos y similares, equipos necesarios para control médico, movilización y desenvolvimiento independiente del viajero; l) Medidores de presión arterial de temperatura y de glucosa, que porten consigo los viajeros; m) Equipo de acampar; n) Maletas, bolsos u otros que sirvan para transportar equipaje; o) Discos compactos de video, música o datos que puedan ser transportados normalmente por una persona; p) Máximo 2 animales domésticos vivos como mascota; q) Máximo 2 instrumentos musicales y/o sus respectivos accesorios, que puedan ser transportados normalmente por una persona; r) Artículos deportivos y sus accesorios que puedan ser transportados normalmente por una persona; s) Juguetes y sus accesorios que puedan ser transportados normalmente por una persona; t) En caso de viajeros mayores de 18 años de edad, máximo 3 litros de bebidas alcohólicas, 20 cajetillas de cigarrillos de 20 unidades, 1 libra de tabaco y 25 unidades de habanos o cigarros; u) Máximo 6 memorias digitales para cámara fotográfica, computadoras o dispositivos móviles incluyendo teléfonos celulares, exceptuando las que vengan incorporadas en los equipos antes mencionados; v) Máximo 10 videojuegos, entendiéndose como casetes, CD o similares; w) Utensilios de cocina, siempre y cuando no sean eléctricos que puedan ser transportados por una persona; x) Máximo 3 aparatos de cocina eléctricos portátiles; y) Instrumentos portátiles utilizados para jardinería (Ecuador S. N.).

corresponde señalar que tal contradicción es aparente, pues la norma ha previsto un sutil argumento de diferenciación.

Cuando la donación se produce dentro del mercado interno a favor de instituciones públicas o privadas sin fines de lucro, estamos frente a una transacción no sujeta al impuesto. En cambio, cuando la donación proviene del exterior, el importe debe observar sujeto al impuesto, aunque gravado con tarifa 0%. En este caso, el beneficiario solo puede ser una entidad del sector público, pues las donaciones provenientes del exterior a favor de instituciones privadas con o sin fines de lucro están sujetas a IVA y gravadas con tarifa 12%, (cfr. Oficio No. 0003 [4-I-2002], trámite: 917011006194) (Impuesto al Valor Agregado: Donaciones y autoconsumo).

- El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones regula el régimen aduanero de Admisión Temporal. Se trata de un estatus especial de importación que suspende el pago de tributos al comercio exterior con el objetivo de permitir la introducción al territorio de ciertas mercancías importadas para ser utilizadas en un fin concreto.

La importación de dicha mercadería está gravada con tarifa 0% mientras mantenga el estado de régimen aduanero temporal. En el momento en que la mercadería se nacionaliza u ocurre un cambio a régimen de consumo estará gravada con tarifa 12%. Al respecto, la Aduana del Ecuador además ha dispuesto que, sobre el porcentaje de depreciación durante su tiempo de estancia en el Ecuador, dicha mercadería deba pagar tributos entre los que se encuentra el IVA 12% salvo que se traten de bienes no objeto de depreciación como las obras de arte (Ver, Resolución No. SENAE-DGN-2012-0339-RE).

- En el año 2011 se crearon Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), como un destino aduanero que fomente nuevas inversiones mediante la concesión de incentivos aduaneros y tributarios. Su funcionamiento está a cargo de administradores, quienes se encargan del control operacional de la ZEDE y de proponer para su acreditación a Operadores que desarrollarán las actividades autorizadas. Estos operadores y el administrador de la Zona Especial de Desarrollo Económico, por tratarse de una estructura jurídica de excepción, gozarán de la exención del pago de aranceles de las mercancías extranjeras que ingresen a dichas zonas para el cumplimiento de los procesos autorizados. Entre dichas ventajas consta además la tarifa 0% de IVA siempre y cuando los productos importados se destinen a la ejecución de tales contratos y procesos.

En la normativa aduanera, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Título IV, Capítulo I, Art. 34-38), se establece también que gozarán de los mismos beneficios en materia de importaciones quienes suscriban contratos de ingeniería y construcción con los operadores o administradores de las ZEDE. Sobre tal regulación, actualmente existe la duda si la normativa, además de los beneficios arancelarios, extiende a los beneficiaros contratistas la tarifa 0% de IVA. De ser aplicable la tarifa reducida estaríamos frente a un reenvío, aunque en este caso sería inverso, pues la norma receptora dispone el complemento de la original. Bajo mi perspectiva, tal interpretación resulta extensiva y desconoce la literalidad de lo ordenado respecto del IVA. En caso de que la intención del Legislador hubiese sido incluir en la rebaja del IVA a los contratistas de operadores y administradores de las ZEDE, se habría reformado la LORTI junto con la promulgación del Código de la Producción,

Energía Eléctrica

Conforme los presupuestos del hecho generador, el IVA grava la transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal y la prestación de servicios. Entre los bienes gravados sujetos a tarifa 0% se encuentra la energía eléctrica. Esto implica que nuestra legislación, pese a que parece obvia la inmaterialidad de la energía, la haya catalogado como de naturaleza física y por ello como bien mueble corporal.

En España la jurisprudencia en el ámbito del derecho criminal "sostuvo que la electricidad merece el concepto legal de cosa mueble y, por tanto, su aprovechamiento ilegítimo constituye delito de hurto" (Sánchez Hernández, 1996, p. 171). Nuestra legislación civil emulando dicho criterio, concluyó que la energía eléctrica constituye un auténtico bien que debe ser catalogado como mueble, de naturaleza corporal porque es perceptible por los sentidos[47]. Sobre tal análisis, es que la regulación impositiva grava con IVA la transferencia de la energía eléctrica, que por ser un producto de primera necesidad y un servició público debe aplicarse la tarifa 0%. No obstante, sabiendo que la enumeración a la que hace mención la tarifa 0% es taxativa y no ejemplificativa, debemos analizar si la tarifa reducida

47. "Entonces pudiera pensarse que lo lógico sería calificar su naturaleza de incorporal. Sin embargo, no es posible tal calificación dado que no es una creación inventiva o una idea de origen a una obra artística o técnica. Tampoco se trata de "ser ideal" alguno que únicamente sea perceptible por el intelecto. Su conocimiento no solo es posible a través de la inteligencia, pues si bien no es, bajo ningún concepto, corporal, se experimenta, se siente cuando alguien sufre una descarga eléctrica" (Sánchez Hernández, 1996, p. 169).

se circunscribe únicamente al bien mueble o alcanza también a los servicios que rodean el servicio público.

El Servicio de Rentas Internas, al respecto, señaló que la comercialización de la electricidad en su conjunto debe ser tomado como un servicio integral, que abarca la reducción de tarifa a la distribución, transmisión, el uso de redes y servicios de venta de energía[48]. Sin embargo, complementó lo señalado excluyendo de la liberación a los servicios conexos prestados a los usuarios como la instalación, arriendo de transformador, mano de obra, costos indirectos, valoración de materiales para redes de distribución, todos gravados con tarifa 12% (Consulta Tributaria, Tarifa al Impuesto Agregado, 29-III-2000 [R.O. 129, 27-VII-2000]).

Lámparas fluorescentes

La enumeración de los bienes sujetos a tarifa 0%, conforme se ha señalado, es taxativa no ejemplificativa. Bajo este delineamiento correspondería una aplicación literal de la norma. Conforme a la explicación general, se conoce por luz fluorescente aquella derivada de la utilización del resplandor que emiten sustancias químicas dentro de un tubo de vidrio, que al recibir una radiación ultravioleta y mezclarse con vapor de mercurio y gas inerte, genera luz blanca de apariencia continua. Su ventaja frente a luz incandescente consiste en el consumo de energía. Para iluminar una habitación se requiere un foco incandescente de 100 wats, mientras que un fluorescente logrará tal iluminación con la quinta parte de la energía que consume aquel.

El legislador ecuatoriano, en el año 2007, introdujo dentro de la tarifa reducida a esta tecnología de iluminación bajo el evidente objetivo de ahorro de energía eléctrica. Bajo tal argumentación surgieron interpretaciones extensivas a favor de otras tecnologías de iluminación que también brindan beneficios de ahorro energético. Actualmente, se acepta que focos ahorradores y aquellos de tecnología LED están incluidos en la reducción tarifaria. Así, en el RLORTI se señalan como similares a las lámparas fluorescentes, las lámparas ahorradoras de energía de baja presión, bajo el denominador común de la fuente luminosa.

La Administración Tributaria, aplicando tal reglamento, concluyó que la definición

48. Ver Consulta Tributaria. Impuesto al Valor Agregado: El servicio público de energía eléctrica se halla gravado con tarifa 0% al igual que el uso de sus redes, instalaciones y equipos de transmisión. 5-IV-2007 (R.O. 119, 4-VII-2007). (Consulta Tributaria. Oficio: 917012007OCON000094).

de lámparas fluorescentes no se refiere *per se* al aparato como tal, sino a la tecnología luminosa que brinda ahorro de energía. Esto derivó que mediante consultas vinculantes[49], el Director del Servicio de Rentas Internas señale que la comercialización de lámparas fluorescentes y focos ahorradores de energía se encuentran gravadas con tarifa 0%, así como las transferencias e importaciones de las lámparas LED, siempre y cuando su fuente sea fluorescente, lo que, conforme lo antes expuesto, equivale a ahorradora de energía.

Es claro que las ventajas que presenta la tecnología fluorescente permiten que actualmente se haya logrado una interpretación extensiva a favor de la iluminación LED. Bajo mi perspectiva, esta última así como los focos ahorradores, debieron haber sido incluidos en la reducción tarifaria por acto normativo legislativo, ya que si bien las variables del sistema fluorescente darían lugar a incluir a focos ahorradores que al fin funcionan de forma parecida a los fluorescentes (aunque con la diferencia de que son fríos), las bombillas LED[50] no usan la técnica del resplandor del gas para iluminar y por eso constituyen otra tecnología diferente. En franca contradicción con la taxatividad regulada en la primera parte del Art. 55 de LORTI, el Presidente de la República, mediante el RLORTI, introdujo a la tecnología LED dentro del beneficio tarifario.

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

---

49. Oficio: 917012008OCON001838, 1-X-2008 (R.O. 565-S, 7-III-2009). Absolución: La comercialización de lámparas fluorescentes germicidas, por el hecho de utilizar como luminaria, una fuente fluorescente o ahorradora de energía de baja presión, en los términos establecidos en el artículo 178 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se encuentran gravadas con tarifa 0% del Impuesto al Valor Agregado. Oficio: 917012008OCON001294. Absolución: por los antecedentes expuestos y de conformidad con las normas citadas, por ser estas claras y precisas en su contenido, la Administración Tributaria manifiesta que la comercialización de lámparas fluorescentes y focos ahorradores de energía, conforme lo señala la ley, se encuentran gravadas con tarifa 0% del Impuesto al Valor Agregado IVA. Respecto a la segunda pregunta, es necesario recalcar que para efectos del IVA, las transferencias e importaciones de las lámparas LED deberán sujetarse a la norma establecida en el artículo 178 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es decir, siempre y cuando su fuente sea fluorescente, podrá gravarse con tarifa 0% de IVA (Oficio: 917012008OCON001838).
50. En realidad, la gran diferencia entre las bombillas LED y las de bajo consumo es que las LED no contienen ningún elemento tóxico y alcanzan el 100% de su rendimiento desde el mismo momento en que las encendemos, por lo que resultan más eficientes a largo plazo. Las bombillas de bajo consumo han de ser recicladas con tratamiento de residuos peligrosos, algo que desconoce gran cantidad de población. Las luces LED son diodos emisores de luz y se encuentran como diodos simples, como en una linterna, o en grupos de diodos para crear un foco.

En julio del año 2008 se incluyó dentro de los bienes sujetos a tarifa 0%, los aviones, avionetas y helicópteros que se destinen al transporte comercial de pasajeros, carga o a la prestación de servicios. La reducción no es pensada en el adquirente del bien, no es al propietario del avión a quien se pretende beneficiar, sino al usuario del servicio.

El Estado busca que el servicio de transporte aéreo sea accesible para la mayor cantidad de usuarios. Así la reducción señalada es una manera indirecta de lograrlo, pues la línea aérea al no pagar IVA en la adquisición del aparato, tendrá un menor costo de venta. Tal argumento en realidad es equivocado salvo que la reducción tarifaria sea también el momento de expedir el pasaje aéreo. Si la tarifa 0% solo se aplica al momento de la compra del avión, y no cuando la línea área venda pasajes a los usuarios, éstos se convertirán en un contribuyente de hecho de un IVA tarifa 12%.

En este sentido, es que al momento de fijar los servicios sujetos a tarifa 0%, se incluyó a los de transporte nacional de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga. Aparentemente se cerró el círculo para lograr masificar el servicio aéreo, sin embargo esto es aparente, o mejor dicho, incompleto. Entre los servicios sujetos a tarifa 0% están los de transporte de pasajeros y carga, pero solo aquellos realizados por vía terrestre y marítima, no por vía área, afrontando en consecuencia los pasajeros aéreos la carga tributaria de un IVA 12%. En realidad el círculo referido es completó únicamente para el transporte aéreo de carga internacional, servicio gravado con tarifa 0%.

Vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD 35.000

Vehículo híbrido es aquel impulsado por un motor eléctrico y alternativamente por un motor de combustión interna, y vehículo eléctrico si exclusivamente su propulsión depende de fuentes de energía eléctrica.

En julio del año 2008 se dictó la ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Conforme la denominación de la norma, el legislador buscó coadyuvar con la protección del medio ambiente, incentivando el uso de vehículos que reducen el consumo de CO2. Bajo el conocimiento generalizado de que la contaminación vehicular produce más del 60% de los gases de efecto invernadero, la exoneración tarifaria fue introducida sin limitaciones. Esto significó el incremento en la importación y comercialización de dichos bienes. No obstante, mediante iniciativa del Presidente de la República que alcanzó la categoría de Decreto / Ley (en virtud de que teniendo el carácter de económico urgente no fue resuelta

por el poder legislativo en el plazo que contempla la Constitución), se reforma dicha norma mediante una restricción referente al precio del vehículo. Así, desde el 24 de noviembre del año 2011 (Art. 3 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-XI-2011), la tarifa 0% se aplicará siempre y cuando el precio de venta del bien no supere los treinta y cinco mil dólares.

La original intención legislativa de fomento ambiental sucumbió a los efectos fiscales, lo que implicó en un principio la tarifa 0%. Apenas se introdujo la reforma en el año 2008, los consumidores se volcaron a la adquisición de tales vehículos, ya que no solo se beneficiaban de la tarifa reducida, sino que además estaban exentos de los tributos al comercio exterior que si regían para los vehículos convencionales. En comparación con un vehículo mecánico que por efectos tributarios podría llegar al consumidor final con un incremento de más del cien por ciento del valor adquirido en la fábrica, los híbridos y eléctricos se podían adquirir al precio de la fábrica más la comisión del vendedor y costo de transporte. Este auge provocó un descenso para las arcas fiscales y que la Presidencia de la República en el año 2011 impulse una reforma bajo un criterio de capacidad contributiva medida a través de lo suntuario del bien. Así, tales vehículos se evalúan como suntuarios si sobrepasan los treinta y cinco mil dólares, y por eso mismo se sujetan al IVA tarifa 12% y a los demás tributos que el comercio exterior exige, inclusive el ICE vigente para los vehículos convencionales.

Los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y correos rápidos

El correo rápido o postal es realizado por operadoras de encomiendas internacionales que agrupan la carga de diferentes personas bajo el nombre y la responsabilidad de la operadora. Consiste en una operación de comercio exterior especial, pues quien realiza la compra en el extranjero no es quien aparece como importador, sino la operadora de encomiendas. Bajo la perspectiva tributaria, tal operación se trata de una importación que a su vez consiste en un hecho generador del IVA.

La regulación señala que los bienes importados bajo este régimen especial están sujetos a IVA 0% cuando el valor de la mercancía no supere el 5% de la fracción básica exenta, o especificidades de peso fijadas mediante decreto del Presidente de la República

(actualmente el peso máximo es cuatro kilos[51]), o si la mercancía tiene fines de consumo y no comerciales. Cuando la mercancía supere los límites de valoración o peso, inmediatamente la exclusión tarifaria se elimina y la importación queda gravada en su totalidad con tarifa 12%.

El oro adquirido por el Banco Central del Ecuador en forma directa o por intermedio de agentes económicos públicos o privados

La Constitución de la República señala que los recursos naturales no renovables, los productos del subsuelo y yacimientos minerales constituyen propiedad del Estado. Los recursos naturales no renovables se valoran como parte del sector estratégico sobre los cuales el Estado se reserva el derecho de administración, regulación y control. A pesar de ello, cuando el Estado concesiona la explotación y comercialización a favor de un particular, dicho concesionario se convierte en propietario de dichos minerales y por ese motivo puede decidir sobre su comercialización.

Con la expedición del Código Orgánico Monetario y Financiero, se le asignó al Banco Central la función de comercialización del oro proveniente de la pequeña minería y de la minería artesanal. Así, si bien los titulares de concesiones mineras pueden comercializar libremente su producción, en el caso del oro proveniente de la pequeña minería y de la minería artesanal, el Banco Central del Ecuador está en la facultad de efectuar tal comercialización. Cuando el concesionario minero decida vender el oro a favor del Banco Central del Ecuador, dicha transferencia estará sujeta a IVA tarifa 0% y a tarifa 12% cuando esté a favor de cualquier otra institución o persona. La exclusión tarifaria se refiere a un tipo de material mineral y está basada en las condiciones personales del comprador. Se ha creado una ventaja tributaria a favor de Banco Central para tratar que acaparar la producción nacional aurífera. Dicha ventaja, en todo caso, es temporal. A partir del 1 de enero del año 2018, la tarifa 0% será aplicada al oro adquirido por titulares de concesiones mineras o personas que cuenten con licencia de comercialización otorgada por el ministerio sectorial. Para el resto de compradores la tarifa será la máxima.

51. Art. 143.- Importación de bienes bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos.- Tendrán tarifa 0% de Impuesto al Valor Agregado (IVA) los bienes que, sin fines comerciales y para uso exclusivo del destinatario, ingresen al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos, cuando el peso del envío no supere los 4 kilos y su valor en aduana sea menor o igual al 5% de la fracción básica desgravada de Impuesto a la Renta de personas naturales. En el caso de que el peso o el valor FOB del envío sean superiores a los establecidos, se deberá declarar y pagar el IVA sobre el total del valor FOB del envío, en el momento de la desaduanización. La Corporación Aduanera Ecuatoriana será responsable de la verificación del cumplimiento de esta norma.

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

Sabiendo que el sistema tributario es un instrumento de política económica que además estimula actividades que preserven el medio ambiente, en el año 2014, mediante la ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se introdujo tal exoneración que procura cambiar el modelo creado alrededor de la utilización del gas de uso doméstico.

El Ecuador, pese a explotar petróleo, no cuenta con plantas procesadoras para obtener gas, lo que le implica un alto costo de importación más aun cuando es un producto subsidiado al consumidor. Sobre lo expuesto y en concordancia con el cambio de modelo energético que devino de la construcción de centrales hidroeléctricas, se incluyó dentro de la exoneración a las cocinas eléctricas y de inducción, a las ollas de uso doméstico para la utilización en cocinas de inducción y a los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico que incluye las duchas eléctricas. La política pretende propagar un cambio en el hábito de uso del gas doméstico y la reforma tributaria, además de incluir a los implementos necesarios para la utilización de la tecnología de inducción, estuvo acompañada de una serie de políticas públicas de financiamiento y promoción de tales aparatos.

Posteriormente, el Presidente de la República (Art. 13 del D.E. 580, R.O. 448, 28-II-2015; y, numeral 18 del Art. 2 del D.E. 973, R.O. 736-S, 19-IV-2016), al reglamentar la norma, extendió el estímulo fiscal a la importación o producción de partes y componentes esenciales para la fabricación de tales cocinas eléctricas y de inducción. La ley, entonces, incluye los componentes utilizados para la fabricación de ollas de uso doméstico, sartenes, pailas y demás utensilios de similar función diseñadas para su utilización en cocinas de inducción, así como los componentes de los sistemas eléctricos de calentamiento de agua incluyendo duchas eléctricas.

Actualmente, el Director Nacional del Servicio de Rentas Internas (Internas D. N., 2015) en concordancia con lo analizado, reglamentó el uso del crédito tributario para efectos de la liquidación del IVA e incluyó en dicha circular a las cocinas, utensilios, sistemas de calentamiento de agua y duchas terminadas, así como a los componentes esenciales y exclusivos para su fabricación y funcionamiento.

Servicios

Al igual que los bienes, respecto de los servicios, la descripción es taxativa. Están sujetos a la reducción tarifaria solo aquellos expresamente contenidos en la norma. Se encuentran gravados con tarifa 0% los siguientes servicios.

Los de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga nacional aéreo desde, hacia y en la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos.

Dentro de los servicios que abarca la canasta básica familiar se encuentra el servicio de transporte. Las nuevas necesidades que demanda la sociedad han contribuido a un incremento en el tamaño de las ciudades y con ello han incrementado la movilidad, un factor clave que hay que atender para el bienestar individual y comercial.

La capacidad contributiva supone la inclusión de este servicio entre los catalogados con tarifa 0% e incluye tanto al transporte terrestre y acuático de carga y pasajeros. En las ciudades costaneras, el transporte acuático constituye una necesidad imperante sobre todo en las zonas pesqueras, al margen de que dicho transporte acuático, o incluso el terrestre, posea fines comerciales.

Tema diferente constituye el transporte aéreo. Para la norma, la transportación aérea de personas constituye un servicio suntuario y por eso se sujeta a la tarifa máxima ya sea en rutas internas o internacionales. A mi juicio, tal regulación pudo encontrar justificativo hace dos décadas, ya que hoy en día el tráfico comercial, la globalización de mercados y los procesos de integración de personas han roto los límites geográficos entre países y el carácter suntuario adosado a dicho transporte nacional e internacional. Respecto de la transportación aérea de carga, la regulación es entrelazada. El transporte internacional de carga se sujeta a tarifa 0%, mientras que al transporte interno de carga se aplica la tarifa 12%, salvo aquella desde, entre y hacia la provincia de Galápagos.

El hecho de que existan rutas internacionales desde y hacia el Ecuador generó la duda sobre la forma de proceder. Luego de varias consultas presentadas por contribuyentes, vía reglamento se aclaró la territorialidad de las normas tributarias. Cuando el viaje inicia en el Ecuador se entiende que la transacción es producida en el país y, consecuentemente, se

sujeta al impuesto, pero cuando el viaje principia en el exterior, su contrato de transporte se asume como celebrado en el extranjero no sujeto a imposición fiscal en el país.

Una vez que se precisó que el legislador utilizó a la capacidad contributiva del consumidor como justificativo de la exención, esta quedaría parcial, si en contraparte los transportistas no cuentan con medidas para recuperar el IVA que pagaron y evitar que el impuesto pase a formar parte del costo que incrementa el precio final. Al respecto, en cuanto al transporte terrestre (Resolución No. NAC-DGERCGC12-00741, 12 de noviembre del año 2012), la única medida existente se refiere al servicio público de pasajeros cuyos valores del pasaje son regulados por las autoridades competentes. El Servicio de Rentas Internas le devolver*á* a dicho transportista el IVA pagado, pero solo respecto de la adquisición local de chasis y carrocerías, más no del resto de bienes y servicios necesarios para prestar el servicio. En lo referente al transporte marítimo no existe ninguna medida similar. En el transporte aéreo (Resolución No. NAC-DGERCGC13-00496), únicamente los transportistas de carga al extranjero tienen derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de combustible empleado para prestar dicho servicio. Queda en evidencia, entonces, que la norma vigente es incompleta cuando se trata de respetar la capacidad contributiva de los pasajeros. Aun en el transporte terrestre, gravado con tarifa 0%, el costo del pasaje está afectado por el IVA pagado no devuelto por la Administración Tributaria Central.

Por último, dentro del servicio de transporte se incluye al transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos como sujetos a tarifa 0%.

Los de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos.

El servicio de salud indiscutiblemente forma parte de las necesidades básicas familiares. Dentro de este ámbito, el Estado queda obligado no solo a brindar dicho servicio, sino a crear un sistema que generalice su acceso y la exención tarifaria constituye una de las medidas adoptadas al respecto.

La Ley Orgánica de Salud regula que salud es el completo estado de bienestar físico, mental y social, no solamente la ausencia de afecciones o enfermedades. En este sector, se incluyó a los productos destinados a la prevención, recuperación y rehabilitación en forma ambulatoria, domiciliaria o internamiento que sean prestados por los establecimientos o centros de salud, así como los prestados por profesionales de la salud con título universitario de tercer nivel.

En este ámbito, reconociendo que la salud es un derecho humano inalienable, indivisible e irrenunciable y conociendo que es deber del Estado garantizar el bienestar individual y familiar, se introdujo la concepción global a la medicina prepagada. Se comprende como este tipo de medicina al servicio de atención integral mediante el cual las empresas que financian dichos servicios, deben asumir los costos de las prestaciones de salud y sanitarias contractualmente estipulados bajo un sistema de pago anticipado. Dichos servicios actualmente se encuentran regulados por la norma que regula a las compañías que financien servicios de Atención Integral de Salud Prepagada, que conforme a varias consultas registradas por la Autoridad Tributaria, se encuentran gravados con tarifa 0%, razón por la cual, en las facturas que se emitan por este concepto, no deberá incluirse el importe del IVA.

A pesar de ello, dentro de este concepto inclusivo de salud, el Presidente de la República y el Servicio de Rentas Internas marcaron límites. El Presidente, en el RLORTI, excluyó a tratamientos cosmetológicos y a la cirugía estética, a menos que sea necesaria a consecuencia de enfermedades o accidentes. Por su parte, en respuesta a una consulta (Oficio: 917012012OCON000739, R.O. 143-S, 13-XII-2013), que pretendía la exención tarifaría a favor del uso de equipo médico de propiedad privada, el Director General del SRI concluyó que, pese a que dicho equipo sirve para el diagnóstico del paciente y, por lo mismo, forma parte del servicio de salud, la tarifa aplicable es del 12% puesto que el propietario de tal equipo no es un galeno. Es indiscutible que, en cuanto a la prestación del servicio, el servicio debe necesariamente ser prestado por un médico; sin embargo, al fijarse en el propietario del equipo médico y limitar la exención por sus cualidades, la Administración Tributaria desconoce que la intención legislativa está pensada en el paciente y no en quien funge como propietario de los equipos necesarios para el servicio. Tal respuesta rompió los principios y fundamentos constitucionales del derecho humano a la salud.

Por último, dentro del concepto de salud se incluyeron los servicios de fabricación de medicamentos y drogas de uso humano y veterinario, prestados por compañías legalmente autorizadas para producirlos.

Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento.

De acuerdo con el Código Tributario, cuando el hecho generador es un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Los servicios de alquiler de inmuebles se encuentran entre los indispensables para la familia, razón por la cual se aplica la tarifa reducida. El legislador fue específico en la descripción de los elementos: solo se aplica para alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda. Se deja fuera de la ventaja tributaria a inmuebles arrendados con fines comerciales y a contratos similares al arrendamiento tales como los de concesión mercantil. Dichos contratos ceden el uso a cambio de un valor inicial y mensual de concesión que, si bien se parecen al de arrendamiento, en los términos del Código Tributario el negoció jurídico es distinto y por eso no se incluye en este numeral.

Tema similar constituyen los derechos de uso, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de un inmueble. El Código Civil establece que el arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la primera a conceder el goce de una cosa y la otra, a pagar por este goce un canon de arriendo. A diferencia, el uso y usufructo no se catalogan por la normativa civil como contratos, sino como derechos reales no incluidos por tanto en la descripción de tarifa 0%.

Una vez que se definieron los límites irrestrictos de la descripción, la Administración Tributaria admitió incluir dentro del concepto de arriendo de vivienda (Oficio 917012011OCON001180, 8-IX-2011; R.O. 719, 7-VI-2012) a aquellas que se entregan amobladas. Si bien el arriendo de bienes muebles entre los que se incluyen los efectos del hogar, están gravadas con tarifa 12%, se consideran accesorios al contrato principal, y por tanto el arriendo de la vivienda está sujeto a tarifa 0% pese a que incluya el mobiliario.

En cuanto a la exclusividad del inmueble, la norma impone que el bien se destine únicamente como vivienda y deje de lado aquellos arriendos que la ley de Inquilinato los cataloga de forma mixta, como vivienda – taller o de comercio. Pero si en el inmueble arrendado como vivienda se instala un negocio, el inquilino deberá cancelar el 12% de IVA (Oficio: 917012011OCON001180, 8-IX-2011 (R.O. 719, 7-VI-2012). El destino exclusivo del inmueble es lo esencial, no sus características físicas, situación que desde la perspectiva contraria haría suponer que el arriendo de una bodega sea tarifa 0% si se destina como morada.

Los servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura.

En la teoría de clasificación de los tributos se distinguen tres clases: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. La manera de diferenciarlos está en las características

del hecho generador. En las contribuciones especiales, el presupuesto de hecho supone la realización de una obra pública que genera plusvalía para el contribuyente, mientras que en las tasas, la prestación de un servicio público divisible o la utilización de un bien público de uso restringido, a diferencia de los impuestos que no requieren actividad estatal alguna.

Troya Jaramillo (2003), en sustento de tal clasificación y refiriéndose a las tasas, señala que en algunas ocasiones su naturaleza lleva a confundirlas con figuras del derecho privado (los precios) debido que ambos términos significan el pago con ocasión de las prestaciones de servicios.

La tasa es un tributo, es una figura del derecho público que supone una prestación impuesta unilateralmente por el Estado con ocasión de la prestación de un servicio público respecto de un contribuyente aun contra su voluntad. Los precios, por su parte, surgen del acuerdo privado entre el prestador de un servicio (público o privado) y el usuario, quien acepta pagar un valor (precio) por el beneficio concreto que le significa tal servicio.

Tal análisis resulta permitente, ya que al constituir el hecho generador de las tasas la prestación de un servicio divisible, y dado que la energía eléctrica, el agua potable y el alcantarillado forman parte de los servicios públicos en los cuales se identifica claramente a quien lo recibe, la normativa señala que el valor pagado por concepto de tasas está gravada con tarifa 0% de IVA.

La solución está marcada por el prestador del servicio. Es evidente que en el Ecuador tanto el agua potable como la luz eléctrica y el alcantarillado constituyen servicios públicos indispensables no gratuitos que exigen a cambio una remuneración. Cuando el prestador del servicio es una entidad pública que regula dicha remuneración bajo el sistema de tasas, el monto que debe pagar el contribuyente no está sujeta a IVA tarifa 0%, sino que dicho valor, al ser una tasa y por tanto un tipo de tributo, no está sujeto a IVA (un tributo no puede ser el hecho generador de otro). En cambio, cuando una empresa privada presta el servicio público, la contraprestación monetaria que recibe del usuario será un precio y, por tanto, hecho generador de IVA, aunque gravado con tarifa 0% por el carácter de servicio indispensable que supone la luz eléctrica, agua potable o alcantarillado.

El legislador, conociendo que en ciertas ocasiones la legislación acepta que tales servicios públicos puedan ser prestados a través de empresas privadas concesionarias, buscó que los usuarios no se vean afectados en su acceso imponiendo una tarifa reducida, no

siendo necesaria ninguna referencia legal respecto de los servicios que se prestan directamente por el Estado, ya que las tasas cobradas, al ser otro tipo de tributo, no forman parte del hecho generador del impuesto al valor agregado.

Los de educación en todos los niveles

El campo de la educación es valorado como indispensable dentro del plan de desarrollo nacional vigente desde el año 2008. Por ese motivo, se han previsto diversas políticas tendientes a mejorar su calidad y a masificar su acceso. Entre dichas medidas se encuentran ventajas fiscales sobre todo en los tributos de mayor recaudación como el impuesto a la renta y el IVA, todas ellas dirigidas al alumnado y a las instituciones educativas. La idea es que los recursos que no se dirijan a cubrir obligaciones tributarias se destinen a mejorar la infraestructura, investigación y docencia.

Respecto del IVA, el servicio de educación es tarifa 0% en todos los niveles, donde se incluye a la educación regular, especial, compensatoria y de idiomas. Se entiende como educación regular a aquella que incluye el nivel inicial, básico, bachillerato y educación superior, impartida por jardines de infantes, unidades educativas básicas, colegios, institutos normales, institutos técnicos, tecnológicos superiores, universidades y escuelas politécnicas. La educación especial se dirige a sujetos excepciones, es decir, a aquellos que por sus deficiencias físicas o mentales requieren un conjunto de intervenciones especiales tendientes a mejorar sus potenciales y así superar dichos déficits. Y se comprende como educación compensatoria al proceso educativo que cumplen los artesanos en modalidad presencial y a distancia.

El requisito para recibir la exención es que dichos centros educativos estén reconocidos y legalmente autorizados por el Estado, incluso los de capacitación profesional y de desarrollo profesional. En el RLORTI el Presidente de la República estiró la norma e incluyó los servicios prestados por los docentes a dichas instituciones. La ventaja tributaria, además de beneficiar a los centros educativos, admite que los profesores también facturen tarifa 0% por sus servicios, aunque limitado a que los beneficiarios sean centros de educación. En el evento que un docente dicte clases privadas deberá facturar los servicios prestados con IVA tarifa 12%.

Esta adición que realizó el Presidente de la República benefició a los servicios generales complementarios a la educación, que si bien deben desglosarse en la facturación

también están gravados con tarifa 0%. La conclusión que se deriva de lo analizado, es que si la educación es impartida en instituciones no reconocidas como tales, dichos servicios serán tarifa 12%, al igual que los servicios complementarios que se brindan.

Los de guarderías infantiles y de hogares de ancianos.

El Estado debe proteger a los ancianos abandonados o desprotegidos y fomentar el funcionamiento de instituciones del sector privado en especial aquellas sin fines de lucro que se dediquen a la constitución y operación de centros gerontológicos. Esta es la consigna que trae la ley del Anciano, que señala como sus beneficiarios a las personas naturales que hayan cumplido sesenta y cinco años de edad, sean nacionales o extranjeros, siempre que se encuentren legalmente establecidas en el país.

En materia fiscal, tal norma implicó una serie de modificaciones. Se declara que todo anciano con ingresos mensuales estimados en un máximo de cinco remuneraciones básicas unificadas o que tuviese un patrimonio que no exceda de quinientas remuneraciones básicas unificadas, estará exonerada del pago de todo tipo de impuestos fiscales y municipales.

Respecto del IVA, a los ancianos se les otorga el derecho de devolución. Las personas de la tercera edad deberán pagar el impuesto como los demás, pero les será devuelto el importe del tributo dentro de límites de cuantía y tiempo, esto es tal y como lo señala la Ley Orgánica de Régimen Tributario, sin intereses, siempre y cuando se traten de adquisiciones de bienes o servicios de primera necesidad, con una cuantía de la devolución que no supere los dos salarios básicos unificados. A diferencia, los hogares de ancianos con fines o sin fines de lucro, sean públicos o privados, están autorizados a cobrar tarifa 0% por sus servicios. No se pretende un beneficio para tales instituciones, se busca garantizar el derecho de las personas de la tercera edad a un nivel de vida con atención geriátrica y gerontológica integral.

Por su parte, los centros de desarrollo infantil son instituciones que atienden a niños comprendidas entre los tres meses y los cinco años de edad cuyo objetivo es contribuir a su protección y desarrollo integral. Pese a que están normados por el reglamento para el Establecimiento, Autorización y Funcionamiento de los Centros de Desarrollo Infantil, Públicos y Privados vigente desde el año 2001, y pese a que en dicha normativa se exige que dichos centros cuenten con la autorización respectiva del Ministerio de Inclusión Social

(además se requiere que se encuentren inscritos en el Registro de Centros de Desarrollo Infantil de la respectiva jurisdicción), la normativa tributaria no ordena, como en el caso de los centros de educación, que sean legalmente reconocidos como tales. Este mismo argumento se aplica para los hogares de ancianos, cuya constitución y funcionamiento son regulados, pero no constituye una exigencia para acceder a la tarifa 0% de IVA.

La justificación para la exoneración tributaria se la encuentra en normas supranacionales como son la Convención sobre los Derechos del Niño y la Carta de los Derechos de los Adultos Mayores dictada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, suscritas por el Ecuador, además del mandato constitucional aprobado en Montecristi.

Los religiosos

La Constitución de la República en el artículo 11 numeral 2 norma que todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades y que se prohíbe todo tipo de discrimen, incluso el religioso. Por su parte, el Art. 66 numeral 8 del mismo cuerpo normativo, contempla el derecho a practicar, conservar, profesar una religión o creencia y a difundirla individual o colectivamente, siendo deber estatal proteger la práctica religiosa, así como la expresión de quienes no profesan religión alguna. El Ecuador desde el año 1937 cuenta con una Ley de Cultos que, junto con la normativa constitucional, da lugar a que el Estado beneficie a los servicios de cualquier tipo de religión con la tarifa 0% de IVA. Sin embargo, en el RLORTI se restringe la exención al señalar que la exoneración es para aquellos servicios prestados exclusivamente por instituciones legalmente establecidas y reconocidas por el Estado, incluso están exoneradas del deber formal de emitir comprobantes de venta.

Los de impresión de libros

Del latín *impresio*, es la acción y efecto de marcar letras u otros caracteres en papel u otro material. Conforme la definición usual, impresión es un proceso a través del cual se reproduce textos o imágenes mediante tinta sobre distintos materiales en especial papel. Este proceso permite una clasificación de acuerdo con el tiraje que da lugar a su vez a diferentes mecanismos de impresión. Así encontramos la impresión artística o artesanal con un tiraje reducido, la digital con un tiraje doméstico y la industrial con una tirada a gran escala. Los métodos de impresión son variados, encontramos la impresión industrial, la impresión tipográfica, la litografía, offset, serigrafía, tampografía, flexografía, huecogra-

bado o, desde otro punto de vista, aquella que se realiza mediante la inyección de tinta o mediante el sistema de impresión láser.

La norma tributaria no limitó los mecanismos de impresión o su volumen, sino su destino: la tarifa reducida se aplicará solo a la impresión de libros. De acuerdo con el Servicio de Rentas Internas, la norma debe ser tomada de forma textual hasta el punto de considerar que la impresión de folletos o revistas (al no ser libros)[52], o que la encuadernación de libros (al no ser propiamente impresión)[53] son también servicios gravados con tarifa 12%.

Los funerarios

El Art. 32 de la Constitución de la República del Ecuador regula que la salud es un derecho que garantiza el Estado y el Art. 361 señala que el Estado ejercerá la rectoría del sistema de salud mediante normas que regulen el funcionamiento de las entidades del sector. Es en tal sentido, el Ministerio de Salud Pública emitió el reglamento para Regular el Funcionamiento de los Establecimientos que prestan Servicios Funerarios y de Manejo de Cadáveres y Restos Humanos, (Acuerdo No. 00003523), en el cual se norma que los servicios funerarios abarcan: a) inhumaciones en tierra o en nichos, b) depósito de cenizas en columbarios, c) traslados nacionales, d) traslados internacionales, e) exhumaciones, f) capillas o salas de velación, g) crematorios, h) servicio de tanatopraxia, y i) venta de ataúdes.

Sustentado en el derecho a la salud y en dicha norma sanitaria, juzgo que todos los servicios antes descritos estarían beneficiados con la tarifa reducida, aunque bajo la perspectiva de que el beneficio tributario está pensado en los usuarios más no en los prestadores del servicio. La Administración Tributaria reguló que la prestación de un servicio gravado con tarifa 0% de IVA no implica que la adquisición de bienes y servicios para su prestación esté también gravada con la misma tarifa. Mediante la absolución a una consulta tributaria,

52. Ver Oficio: 917012007OCON000405, 2-IV-2007 (R.O. 119, 4-VII-2007). Consulta Tributaria. Absolución: el servicio prestado a la consultante por el CITE-EPN, al no ser un servicio de los taxativamente enumerados en la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es folletos, material complementario y demás, están gravados con tarifa 12% de IVA. Los libros, en cambio, deberán ser facturados con tarifa 0% de IVA, por así señalarlo expresamente la legislación vigente (Consulta Tributaria. Oficio: 917012007OCON000405.).
53. Ver Consulta Tributaria. Absolución: el Art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno enumera taxativamente los servicios que están gravados con tarifa 0% del IVA dentro de los cuales, en su numeral 8, incluye la impresión de libros. Por cuanto la enumeración es restrictiva y las exoneraciones solo pueden ser creadas por ley, conforme lo establece el Art. 31 del Código Tributario, esta Administración Tributaria se pronuncia en el sentido de que el servicio de encuadernación de libros está gravada con tarifa 12% del IVA (Consulta Tributaria. 2-V-2000 (R.O. 129, 27-VII-2000).

el Director General del Servicio de Rentas Internas (Consulta Tributaria, Oficio No. 0679, 23-VIII-2002), expuso que la adquisición de bienes tales como cofres mortuorios, flores, lápidas, pinturas para bóvedas o construcción de bóvedas se hallan gravados con tarifa 12%, lo que supone que la empresa que brinda el servicio funerario cobrará al usuario tarifa 0%, pero deberá pagar tarifa 12% en las adquisiciones realizadas para prestar dicho servicio funerario, impuesto que pasará a formar parte de su costo.

Los administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros.

Conforme el análisis realizado en los servicios públicos, estimo que existe un error en la redacción presentada por el legislador. Los valores que cobra el Estado con ocasión de la prestación de un servicio público divisible son una tasa, es decir, un tributo tanto como son los impuestos y entre ellos el IVA. La lógica tributaria señala que el hecho generador de un tributo no puede ser a su vez el que ocasiona el nacimiento de otro. Las tasas, al ser tributos, no están sujetos al impuesto al valor agregado. Tema diferente es que el Estado cobre por los servicios que presta un precio, que como una figura del derecho del privado, ocasiona el nacimiento del IVA.

La redacción legislativa utiliza las expresiones precio y tasa como sinónimos, cuando tributariamente son figuras diferentes. La primera pertenece al ámbito privado, mientras que la segunda al derecho público. En conclusión, los precios que cobra el Estado o sus instituciones por los servicios que presta están sujetos a IVA tarifa 0%, mientras que las tasas por la prestación de servicios no están sujetas al Impuesto al Valor Agregado.

Los espectáculos públicos

El que la norma tributaria admita que los acontecimientos organizados con el fin de presenciar una exhibición de naturaleza artística, cultural o deportiva tengan una ventaja tributaria solo puede encontrar justificativo en el interés de que se fomente dichas actividades. Mediante varias pronunciamientos, el Director del Servicio de Rentas Internas ha ratificado la reducción tarifaria para que dichas actividades se desarrollen mediante actuaciones, representaciones, o proyecciones, inclusive que la exhibición de películas se catalogue como un espectáculo público (Oficio: 917012013OCON001676, 23-VIII-2013; E.E. 207, 18-11-2014).

Los bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar dichos servicios

El mercado de valores canaliza los recursos financieros hacia el sector productivo mediante la negociación de valores en los segmentos bursátil y extrabursátil. El bursátil está conformado por ofertas, demandas y negociaciones de valores inscritos en el catastro público del mercado de valores, en las bolsas de valores y en el Registro Especial Bursátil (REB), y son realizados por intermediarios debidamente autorizados. A diferencia, el segmento extrabursátil constituye el mercado primario que tiene lugar entre la institución financiera y el inversor sin la intervención de un intermediario, y es donde se negocian valores derivados del objeto social emitidos por instituciones financieras inscritos en el catastro público del mercado de valores y en las bolsas de valores. La norma tributaria precisa que únicamente el segmento bursátil se beneficia de la reducción tarifaria. La legislación busca impulsar este mercado emergente en la economía nacional, si bien condiciona que, para acceder al beneficio, el servicio se preste por entidades e intermediarios debidamente calificados para tal efecto.

El numeral 5 de la Disposición Transitoria Décima Sexta de la Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil, en concordancia con la LORTI, señala que tendrán tarifa 0% del IVA las comisiones por concepto de servicios bursátiles definidas como tales por resolución del Servicio de Rentas Internas[54] y que fueron

54. En la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000393 emitida por el Director del Servicio de Rentas Internas se indica que las comisiones por servicios bursátiles que gravan tarifa 0% de Impuesto al Valor Agregado son:
Para Bolsas de Valores: comisión por el uso de la infraestructura física y tecnológica para el acceso transparente a las propuestas de compra y venta de valores inscritos. Comisión por el uso del Sistema Único Bursátil SIUB, para la negociación bursátil de los valores e instrumentos financieros. Inscripción y mantenimiento para que los emisores puedan realizar la negociación de los valores. Para Casas de Valores: comisión que cobran las Casas de Valores por efectuar las negociaciones. Comisión por la administración de portafolios de valores o dineros de terceros para invertirlos en instrumentos del Mercado de Valores de acuerdo con las instrucciones de sus comitentes. Comisión en operaciones de underwriting o suscripción de una emisión o parte de ella para su posterior reventa en el mercado, con personas jurídicas del sector público, del sector privado y con fondos colectivos. Comisión por asesoría e información en materia de finanzas, valores, estructuración de portafolios de valores, fusiones, escisiones, adquisiciones, negociación de paquetes accionarios, compra y venta de empresas, y otras operaciones del mercado de valores. Comisión por realizar operaciones de reporto bursátil. Comisión por efectuar las operaciones de corretaje de valores de renta variable o renta fija de los sectores público y privado, inscritos en Bolsas de Valores. Comisión por celebrar convenios de corresponsalía con intermediarios de valores de otros países. Comisión por celebrar convenios de referimiento con intermediarios de valores de otros países. Comisión por estructurar procesos de emisión de valores negociables en el Mercado de Valores.
Para los depósitos centralizados de compensación y liquidación de valores:
Comisión por recibir depósitos de valores inscritos en el Catastro Público del Mercado de Valores y encargarse de su custodia y conservación hasta su restitución a quien corresponda. Comisión

prestados por Bolsas de Valores, Casa de Valores, Depósitos en Compensación, y Administradores de Fondos y Fideicomisos, aunque en este último caso el beneficio solamente durará cinco ejercicios fiscales contados desde el año 2014.

Por la negociación de los valores en los mercados bursátiles, los prestadores de tales servicios reciben a cambio un pago al que se le denomina comisión. Por tal razón, la regulación que introduce la ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil no significa que deban incluirse también a las comisiones entre los servicios gravados con tarifa 0%, debido a que su naturaleza es distinta: constituyen la retribución económica por la prestación de los servicios bursátiles.

En esta línea de pensamiento vale la pena aclarar que la Bolsa de Valores de Guayaquil promovió que la Administración Tributaria (Oficio: 917012008OCON001687, 28-X-2008; R.O. 553, 20-III-2009) delimite el significado de la reducción tarifaria para los servicios bursátiles. Se prescribió que la inscripción que pagan los emisores y sus valores a favor de la Bolsa de Valores con el fin que estos puedan negociar dichos valores en la Bolsa, no genera el IVA debido a que no se verifica el hecho generador del mencionado tributo. Y se regló que la Bolsa de Valores de Guayaquil, en la parte proporcional de los servicios bursátiles prestados con tarifa 0% de IVA, no goza del derecho al crédito tributario ni derecho a devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, por lo que deberá cargarse al gasto de dicha sociedad.

Los que se exporten

La exportación de servicios es reglada bajo los mismos parámetros que la exportación de bienes. Las ventas al exterior significan ingreso de divisas y crecimiento del producto interno indispensables en una economía dolarizada. En este estadio, los tributos internos se convierten en factores que incrementan el precio final, siendo deber estatal regularlos para lograr competitividad internacional.

---

por registro de emisiones a corto y largo plazo. Comisión en la liquidación y compensación de los valores depositados que se negocien en Bolsa de Valores. Comisión por efectuar la desmaterialización de los valores inscritos en el Catastro Público del Mercado de Valores mediante su anotación en cuenta. Comisión por actuar como agente pagador de emisiones desmaterializadas autorizadas por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. Comisión por prestar los servicios de agencia numeradora. Comisión por fraccionamiento y consolidación de valores.
Para las Administradores de Fondos y Fideicomisos: Comisión por administración de fondos de inversión y fideicomisos mercantiles de titularización y de inversión. (Resolución No. NAC-DGERC-GC16-00000393).

Como regla general, las exportaciones de servicios están gravadas con tarifa 0%, pero con varios requisitos que pretenden que el beneficio tributario se enfoque sin desviaciones. Para juzgar una operación como exportación de servicios, el primer requisito es que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país, lo que resulta lógico para impedir que empresas internacionales triangulen la exportación de un servicio a través del Ecuador y así acceder a la tarifa reducida ecuatoriana en perjuicio de la transparencia fiscal internacional y de la imposición fiscal del país de origen. El segundo requisito es que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país. La falta de este requisito daría lugar a que empresas sometidas al poder tributario ecuatoriano, bajo el argumento de una exportación logren que servicios sometidos a tarifa 12% se beneficien de la tarifa 0%. El tercer requisito es que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario ocurra íntegramente en el extranjero. Tal restricción guarda concordancia con el requisito anterior y logra impedir que empresas nacionales accedan a la reducción tarifaria bajo una figura de exportación, cuando la realidad económica fue que dichos servicios fueron prestados en el Ecuador con la tarifa 12% de IVA. El último requisito es que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no se cargue como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador. Tal requisito, más que pensar en limitar la elusión del IVA, tiene como objetivo una definición correcta del impuesto a la renta y una verdadera generación de divisas. El verificar la deducibilidad del gasto sobre la realidad económica de la exportación permite que la reducción tarifaria de IVA genere efectivamente nuevas divisas, objetivo perdido si el pago de tal exportación proviene o se carga a contribuyentes nacionales.

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

El turismo interno es aquel realizado por turistas nacionales, mientras que turismo receptivo se refiere a personas que salen de su entorno habitual para dirigirse a otro país. Se denomina receptivo pues el Ecuador sería el destino receptor de personas no residentes que vienen del exterior (destino emisor) por ocio, negocios u otros motivos.

La norma tributaria contempla el beneficio tributario a favor de paquetes de turismo receptivo. En el Plan Nacional de Desarrollo, la actividad turística es fundamental para atraer inversión y la creación de puestos de trabajo, pero el turismo interno está sometido a tarifa 12% en razón de que no genera divisas desde el exterior.

Al Ministerio de Turismo como organismo rector de la actividad turística se le asignó la tarea de promover y fomentar el turismo receptivo, en tal razón, las propias normas de tal actividad (Ley de Turismo, Art. 15 y 31, Reglamento de Aplicación al Capítulo VII de la Ley de Turismo, Art. 19 y 20, Reglamento General de Actividades Turísticas, Art. 80, Reglamento de Operación e Intermediación Turística, Art. 16) regulan que estos servicios (aunque se presten de forma individual), cuando facturan al exterior, se encuentran gravados con tarifa 0%, y se declaren como ventas por servicio exportado. En la norma tributaria, los paquetes de turismo receptivo facturado dentro o fuera del país, pese a que son normados como sujetos a tarifa 0%, no se consideran como servicios exportados, aunque bajo cualquiera de las dos concepciones estarían sujetos a dicha tarifa, la diferencia está en la devolución de IVA pagado a favor de los exportadores.

Un paquete implica dos o más servicios turísticos contratados de forma conjunta, de manera que el beneficiario los acordó como uno solo sin diferenciar un costo unitario sino global. Para la Dirección Nacional del Servicio de Rentas Internas (Oficio: 917012009OCON001144 y Oficio: 917012012OCON000851), el turismo receptivo en paquetes es el único gravado con tarifa 0%, ya que si los servicios turísticos como el alojamiento, la manutención, diversión o el transporte se prestan por sí solos, deberán facturase con tarifa 12%.

Queda en evidencia la contradicción del criterio expresado por la máxima autoridad tributaria interna respecto de los mandatos de ley de Turismo. En esta última normativa, todos los servicios de turismo receptivo, así no se presten en paquete, deben ser sometidos a tarifa 0% bajo el concepto de una exportación de servicios. En sustento de la jerarquía normativa, juzgo equivocado el criterio expuesto por el Servicio de Rentas Internas porque contradice la norma legal expresa del ámbito turístico. Y si bien los paquetes de turismo receptivo están gravados con tarifa 0%, y los servicios de turismo receptivo comercializados de forma individual se consideran servicios exportados, las comisiones que cobran los mayoristas y los agentes de turismo por la intermediación se sujetan a tarifa 12%. En el RLORTI se indica que los valores correspondientes a la intermediación de los mayoristas y de los agentes de turismo están gravados con tarifa 12%, debiendo las agencias de viajes desglosar los valores de los servicios por ellos prestados, constando en el comprobante de venta el valor total del paquete incluido los costos de intermediación y el correspondiente impuesto al valor agregado calculado solo sobre estos últimos.

El peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de las carreteras y puentes

Troya Jaramillo (2003) define al peaje como "la prestación dineraria que se exige por la circulación de una vía de comunicación vial o hidrográfica" (p. 28), donde el pontazgo es la prestación pecuniaria por el uso de un puente. El autor discute esta naturaleza tributaria y lo ubica dentro del derecho público, en la categoría de las tasas, en virtud de que se cobra con la ocasión de la utilización de una obra pública. Entonces y por lo dicho en materia del impuesto al valor agregado a las tasas, no podemos considerar a peajes y pontazgos como tributos, debemos ubicarlos en el ámbito privado bajo la categoría de precios.

El sistema de concesiones estatales permitió que empresas privadas construyan obras públicas con su propio capital, bajo la condición de recuperar el valor de tales construcciones mediante una autorización temporal que les faculta el cobro de precios (peajes y pontazgos) a los usuarios que utilizan el servicio de transitar por dichas obras. Tales valores cobrados por empresas privadas (concesionarias) –denominados peajes o pontazgos– son precios cuya tarifa impositiva de IVA será reducida con la teleología de no incrementar su valor para los transeúntes. Si el uso de tales obras públicas fueren cobrados directamente por el Estado, tales peajes y pontazgos serían considerados tributos, y por tanto, no sujetos al IVA.

Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría

Dichas instituciones, constituidas como fundaciones sin fines de lucro, a lo largo del tiempo han conseguido varios reconocimientos por su aporte a la salud y la niñez. Es sobre lo expuesto que parte de su presupuesto se construye con recursos públicos provenientes de impuestos establecidos a su favor. Este financiamiento directo que otorga el Estado se complementa con ventajas de carácter tributario para actividades privadas mediante las cuales tales instituciones consiguen recursos económicos como el sistema de lotería que se beneficia de la reducción tarifaria. La intención legislativa en este caso no busca liberar al público de restricciones tributarias cuando adquiere boletos de lotería, sino crear una ventaja competitiva (cfr. Oficio No. 0165/5-III-2001/ Trámite: 917001204847) a favor de estas instituciones respecto de otras que organizasen rifas y sorteos.

La reducción tarifaria influye en el hábito de consumo y conduce a que el consumidor prefiera la lotería organizada por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría. El análisis de la labor social que cumplen dichas instituciones seguramente resulta suficiente para justificar tales prerrogativas, no obstante, los principios tributarios de generalidad e igualdad, a la larga, son irrespetados.

Los tributos de aerofumigación

La aerofumigación está concebida como un servicio de trabajo aéreo que por definición es distinta del transporte aéreo. Esta se realiza mediante aeronaves particulares que rocían material o sustancias en beneficio de la agricultura, horticultura, bosques, etc. El tipo de rociamiento aéreo puede incluir aquellas aplicaciones intencionadas para viveros de plantas, viveros de pescados, propagación de semillas, control de pestes, pero, conforme al Reglamento de Permisos de Operación para Servicios de Trabajos Aéreos, no incluyen el rociamiento de insectos vivos. Los beneficios para la producción agrícola que otorga la aerofumigación genera la reducción tarifaria con el fin de tecnificar los procesos productivos y el control de plagas.

Los prestados personalmente por los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. También tendrán tarifa 0% de IVA los servicios que presten sus talleres y operarios y bienes producidos y comercializados por ellos

Artesano es el trabajador manual, maestro de taller o autónomo que manualmente transforma materia prima para destinarla a la producción de bienes y servicios, con o sin auxilio de máquinas, equipos o herramientas. Desde la vigencia de la ley de Defensa del Artesano, a este conjunto de personas se las agrupó bajo una normativa tuitiva que los agremia e instaura una serie de instituciones para su capacitación y desarrollo personal.

En tal normativa adicionalmente se conceptualiza al operario como la persona que sin dominar de manera total los conocimientos teóricos y prácticos de un arte u oficio, y habiendo dejado de ser aprendiz, contribuye a la elaboración de obras de artesanía o la prestación de servicios bajo la dirección de un maestro de taller. Se entiende por taller artesanal el establecimiento en el cual el artesano ejerce sus actividades, siempre y cuando la actividad sea eminentemente artesanal, el número de operarios no sea mayor de quince ni su capital sea mayor al definido legalmente, y siempre que su dirección y responsabilidad estén a cargo del maestro de taller.

La norma tributaria, acogiendo dichas definiciones, prescribe que los servicios prestados por sus talleres, por sus operarios o de forma personal están gravados con tarifa 0%, incluyendo a los bienes que comercializan. Esta regulación normativa, en parte es coherente con la norma gremial que, en su Art. 17, impone al Estado la obligación de otorgar ayudas económicas mediante la exoneración del impuesto a la renta, del impuesto a los ca-

pitales en giro y del impuesto al valor agregado en calidad de sujetos pasivos y sustitutivos. En realidad, la LORTI se quedó corta con tales ventajas, pues si bien la tarifa aplicable es 0%, los servicios y bienes que comercialización no están exonerados de IVA.

A pesar de ello, todas estas ventajas están supeditadas al cumplimiento de ser calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. Tal institución fue creada también por la ley del Artesano como una institución autónoma de derecho público, con personería jurídica, finalidad social, patrimonio y recursos propios, donde, entre sus múltiples atribuciones, está el dictar normativas para otorgar y registrar títulos de maestros artesanos.

Tal condición señalada en la normativa tributaria surge como respuesta a la ley de Fomento Artesanal. En tal normativa dictada luego de la ley del Artesano, se conceptualiza a los artesanos como aquellas personas que, de forma individual o mediante asociaciones o cooperativas, producen bienes o servicios mediante la transformación de materia prima con predominio de labor manual y cuya calificación no depende de un título de capacitación, sino de un registro ante un Comité Interinstitucional de Fomento Artesanal (dicho Comité está integrado por distintos Ministerios del Gobierno, un representante del Banco Nacional de Fomento y un representante de la Junta Nacional de Defensa del Artesano). A raíz de esta nueva regulación la calidad de artesano depende de un simple registro ya no de un proceso académico de capacitación, evaluación, selección y obtención de un título de maestro artesano.

En la norma tributaria el beneficio debía estar focalizado a quienes cumplan con tal titulación excluyendo, por tanto, a los artesanos registrados ante tal Comité Interinstitucional, todo ello aun sabiendo que en la ley de Fomento Artesanal también se contempla para sus artesanos la exoneración del ciento por ciento del impuesto que gravan las transacciones mercantiles y la prestación de servicios que luego fue sustituido por el impuesto al valor agregado. Tal exoneración es inaplicable no solo por el principio de que una norma posterior (LORTI) se sobrepone a una anterior, sino, sobre todo, porque se refiere a un impuesto anterior a la vigencia del IVA.

La Administración Tributaria, con ocasión de la vigencia en el año 2011 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (que consideró a cierta actividad artesanal como micro, pequeña y mediana empresa), dictó la CIRCULAR No. NAC-DGECC-GC12-00018 que prescribe que estas personas tienen el deber formal de llevar contabilidad sin que ello contradiga la normativa respecto de la tarifa 0% de IVA.

Los de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios mencionados en el numeral 1 del artículo 55 de esta Ley, y en general todos los productos perecibles, que se exporten, así como los de faenamiento, cortado, pilado, trituración y la extracción por medios mecánicos o químicos para elaborar aceites comestibles.

Este servicio está directamente relacionado con los productos alimenticios que conforman la canasta básica familiar y que fueron analizados en los bienes sujetos a tarifa 0%. La refrigeración, enfriamiento o congelamiento son procesos que no implican transformación, es decir, anexos a tales bienes y, por consecuencia sujetos a tarifa reducida. El principio regulador es que tales servicios deben ser valorados como accesorios a los bienes y por ello sujetos a la suerte de aquellos (Oficio No. 0667-23-VIII-2002/Trámite: 13010710249). Si el servicio es conexo, su tarifa dependerá y será la misma que tenga el bien.

A tal criterio, como excepción, se incorpora otros bienes que, sometidos a la máxima tarifa, su refrigeración, enfriamiento y congelamiento se gravan con tarifa 0%. Me refiero a los bienes que conservan sus propiedades durante un espacio limitado de tiempo, además de los destinados a exportación. El razonamiento es lógico, pues independientemente de que los productos perecibles hayan sido sometidos a procesos de transformación, tales servicios resultan forzosos en términos de salud pública. En cuanto a los bienes que se exporten, el principio de competitividad obliga a que el Estado libere de la tarifa a todos los servicios necesarios para su comercialización internacional.

En la última parte de la norma, el legislador, continuando en su tarea de calificar al aceite comestible como bien indispensable, parte de la canasta básica familiar, incluye a los servicios de faenamiento, cortado, pilado, trituración, extracción de la palma, el girasol y el maíz para su elaboración.

Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres.

Entre las clases de contratos de seguros encontramos los seguros generales y los de vida. Son generales cuando aseguran contra los riesgos causados por afecciones, pérdidas o daños en la salud, en los bienes o en el patrimonio (así como los riesgos de fianza o garantías). Los seguros de vida cubren los riesgos de las personas o las garantizan al término de un plazo, un capital o una renta periódica para el asegurado y sus beneficiarios.

Por su naturaleza, dejando de lado intereses netamente materiales y teniendo como objetivo los riesgos físicos del ser humano, solamente los seguros de salud (que es una especie de seguro general) y los seguros de vida cuentan con la reducción tarifaria. Este beneficio se extiende a las comisiones por intermediación de estos seguros y a los reaseguros, cuyo sentido es otorgar coberturas a una o más empresas de seguros por los riesgos que estas hayan asumido, sean que dicho reaseguro sea prestado por compañías anónimas constituidas en el territorio nacional o sucursales de empresas extranjeras.

Esta traslación del beneficio tributario para las comisiones a favor de los reaseguros fue confirmada por la Administración Tributaria cuando señaló que las comisiones y operaciones de reaseguro celebrados con sociedades reaseguradoras del exterior, en los ramos de salud y vida, se encuentran gravadas con tarifa 0%, siempre y cuando las operaciones de reaseguro constituyan un servicio y que este sea aprovechado en el Ecuador (Oficio: 917012011OCON002214, 27-X-2010 (R.O. 448, 14-V-2011).

En cuanto a la cobertura por asistencia médica, las empresas de seguros que las brindan, están sometidas a las mismas regulaciones aplicables para los servicios de medicina prepagada, y, por tanto, le son aplicables los mismos principios y regulaciones entre las que se encuentran la tarifa 0% de IVA.

Los prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares, que cobren a sus miembros cánones, alícuotas o cuotas que no excedan de 1500 dólares en el año.

Su fundamento no está ligado a la capacidad contributiva ni a los principios de justicia tributaria. Aun cuando el club social tenga tarifas bajas de afiliación, dicho servicio no es parte de la canasta básica familiar ni resulta indispensable para la vida personal o familiar. Tal vez la justificación esté centrada en el afán de procurar que tales instituciones se fortalezcan mediante precios accesibles que logren una mayor adhesión de miembros. Pero la duda persiste, ya que si bien tal lógica es aplicable para gremios profesionales, sindicatos y cámaras, que el Estado cree ventajas tributarias a favor de clubes sociales privados es altamente cuestionable.

En fin, el beneficio impositivo abarca a las membresías, cuotas, cánones, aportes o alícuotas que paguen los miembros para ser beneficiarios o por el mantenimiento de los servicios que a cambio presten tales instituciones. La condición es que tales instituciones

se encuentren legalmente constituidas y que el monto que deba pagarse no supere los mil quinientos dólares en el año sin incluir impuestos.

En armonía con las normas respecto del nacimiento del hecho generador, frente al evento que los valores cobrados superen tal cantidad, la totalidad del servicio será tarifa 12% independientemente de que los pagos se realicen mediante cuotas. Por consiguiente, si en el transcurso del año se produjera un reajuste del valor anual que implique un monto mayor a mil quinientos dólares, en ese momento se cobrará la máxima tarifa de IVA sobre el valor total del servicio.

No obstante lo señalado, la reducción tarifaria no se aplica en el caso de que algún socio proceda a la transferencia de su derecho a favor de una tercera persona. Tal hecho material es diferente al valor por el servicio prestado, por tanto, genera el impuesto con la máxima tarifa al margen de que las cuotas de dicha institución no superen los mil quinientos dólares anuales. La reducción del tributo solo se refiere a las cuotas mas no a las transferencias de dominio de los derechos entre socios o terceras personas (Oficio: 917012008OCON001254, 7-VIII-2008/ R.O. 494-S, 23-XII-2008).

Tarifas Especiales en virtud del Terremoto

Desde junio del año 2016 y con un tiempo de vigencia de un año, salvo en las provincias de Manabí y Esmeraldas, además de la tarifa 0% aplicable a todos los bienes y servicios analizados, estuvo vigente la tarifa 14% de IVA. Lo sustancial del punto es comprender que el terremoto de abril del año 2016 condujo al incremento de dos puntos en la tarifa del IVA, incremento que no se aplicó en tales provincias para consumidores finales que realicen sus compras en dichas zonas territoriales.

Los principios de igualdad y generalidad estipulan que las normas tributarias deben ser abstractas, no pensadas en grupo de contribuyentes frente a otros, sino que deben normar de forma impersonal, indistintamente a las personas, lejos de cualquier forma de discriminación o trato diferenciador. Para los ciudadanos de tales provincias, la constitucionalidad de la reducción de dos puntos en la tarifa la encontramos en el deber del Estado de adoptar medidas de acción afirmativas que promuevan la igualdad real cuando existe una situación de desigualdad. El terremoto como un evento catastrófico mayor, sin duda, colocó a sus habitantes en una situación de depresión económica que justificaba plenamente el trato diferente.

No obstante, el beneficio creado no fue general para todos sus habitantes, estuvo enfocado en las personas naturales consumidores finales excluyendo a los sujetos pasivos del tributo. Al analizar los sujetos del IVA prescribimos que son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, los importadores y quienes habitualmente efectúen transferencias de bienes o presten servicios gravados con el impuesto (agentes de percepción). Siendo el IVA un tributo de fase global, los consumidores finales quedaban fuera de la relación tributaria, pues pese a ser quienes soportan económicamente la carga del tributo, el Estado no tiene ningún derecho de cobro en su contra. Sobre lo expuesto, la reducción tarifaria creada por la Ley de Solidaridad y de Corresponsabilidad por el Terremoto del 16 de abril del año 2016, no benefició a los sujetos pasivos del IVA ni afectó la imposición de cada etapa de comercialización, sino únicamente la recaudación respecto del comprador/consumidor final.

Esto creó una distorsión para el vendedor del consumidor final. A tal vendedor su proveedor le facturó con tarifa 14%, (ya que no es consumidor final), sin embargo, cuando actúa como agente de percepción solo puede recaudar el 12% de IVA, se originaba así un posible crédito tributario no compensado. Por ello, la misma ley prescribió que el crédito tributario resultante por el descuento concedido que no pueda ser compensado, se sujete a devolución, aunque sin derecho a intereses por no tratarse de un pago indebido.

Pese a lo establecido, es pertinente indicar que el Art. 28 del Reglamento de tal ley, amplió el ámbito de la reducción tarifaria e incluyó a las sociedades y personas naturales (no a los importadores) en las compras relacionadas con sus actividades económicas realizadas en establecimientos ubicados en tales provincias en todas las fases de comercialización. El principio de legalidad, sustento del derecho tributario, y la seguridad jurídica imponen la restricción para que los impuestos solo puedan ser creados, modificados, exonerados y extinguidos mediante una ley cuya iniciativa legislativa de forma privativa le corresponde el poder ejecutivo. Talvez por la premura de la situación y por la deficiente labor legislativa cuando analizó la redacción normativa, se les olvidó a los asambleístas extender el beneficio impositivo a los agentes de percepción, no existiendo otra alternativa que el Presidente de la República rompa el principio *nullum tributum sine lege,* e incorpore la extensión.

Crédito Tributario

Debido a que el IVA constituye un tributo de fase global, la fijación del crédito tributario no solo resulta indispensable para la cuantificación del valor añadido, sino que, además, en función de las características del tributo, determinará su mayor o menor sujeción a los principios tributarios, en especial a la capacidad contributiva.

En el Ecuador no todo el IVA pagado se convertirá en crédito tributario. Existen tres reglas que acentúan el carácter acumulativo del impuesto y limitan el uso del IVA pagado[55] como tal. La primera, es que únicamente las adquisiciones relacionadas con el activo fijo, bienes, materias primas, insumos y servicios dan lugar a crédito tributario; la segunda, llamada factor de proporcionalidad, prescribe que tales adquisiciones constituirán crédito tributario siempre y cuando sean necesarios para la producción o comercialización de bienes sujetos a tarifa 12%; y la tercera, derivada del cumplimiento de deberes formales.

Activo Fijo, Bienes, Materias Primas, Insumos y Servicios

Como fue analizado en las características del tributo, nuestra legislación utiliza el sistema de "impuesto contra impuesto" (Plazas Vega, 2005, p. 344), la cuantía del tributo pagado se cruza con el importe del tributo recaudado como agente de percepción.

Dentro de este sistema de impuesto contra impuesto, también llamado *sustracción indirecta*, lo primero que debemos analizar es si los ítems revisados corresponden al subtipo valor agregado neto que doctrinariamente incluye a las adquisiciones de capital para fijar el crédito tributario. Por bienes de capital debemos entender aquellos duraderos que forman parte del proceso productivo y que, por tanto, conforman el capital del negocio. Los bienes de capital, a diferencia de los de consumo, no se terminan o destruyen en el proceso productivo con su primer uso (la tela, entendida como un bien de consumo se diferencia de la máquina de coser que constituye un bien de capital), tienen una duración más larga y su vida útil incluso podrá contablemente poseer un tiempo pautado (Ver Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC No. 12 Propiedades, Planta y Equipo).

55. Además del IVA pagado, también el IVA reembolsado puede convertirse en crédito tributario. Para los intermediarios, los gastos efectuados para reembolso no constituyen gastos propios ni el reembolso constituye ingreso propio; para el reembolsante el gasto es deducible y el IVA pagado constituye crédito tributario. El intermediario deberá emitir una factura por el reembolso en la cual se detallarán los comprobantes de venta y su motivo, con la especificación del RUC del emisor, número de la factura, valor neto, y además se adjuntarán los originales de tales comprobantes. Esta factura no dará lugar a retenciones de renta ni de IVA. (Art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

En la legislación ecuatoriana no se utiliza la expresión *bienes de capital*, la LORTI utiliza una expresión específica y dispone que el crédito tributario de IVA **únicamente** proviene de los bienes que pasen a formar parte del activo fijo de la empresa. El activo, entendido como los derechos, bienes y propiedades del contribuyente destinados a su actividad productiva, se clasifica en activos corrientes y no corrientes según su capacidad para convertirse en efectivo. Conforme las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC, Norma 1, Título Activos Corrientes, puntos 56 -59) un activo debe ser clasificado como corriente cuando se espera que sea realizado o es mantenido para la venta en el curso normal del ciclo operativo de la empresa, o cuando se mantiene principalmente para propósitos de comercialización por un corto plazo y se espera que sea realizado dentro de doce meses de la fecha del balance general; o cuando constituye efectivo o equivalente de efectivo y no está restringido en su uso, siendo todos los otros, activos no corrientes. Bajo dicha normativa contable, podríamos señalar que son parte de los activos corrientes el efectivo, las cuentas por cobrar inferiores a un año, las inversiones temporales, el inventario a ser comercializado dentro del giro del negocio, mientras que entre los activos no corrientes, están los activos intangibles (que por lo general no están a la venta), los activos fijos, las cuentas por cobrar superiores a un año, los pagos anticipados y las revalorizaciones o plusvalía.

Sobre lo expuesto, los ítems para calcular el crédito tributario en Ecuador no son las adquisiciones de capital ni siquiera todos los activos, sino *únicamente* el IVA pagado en la adquisición de los activos fijos[56], el cual, si bien forma parte de los no corrientes, excluye al resto de activos de su tipo y a la totalidad de activos corrientes[57]. El problema de lo señalado no se limita a que doctrinariamente no se ajuste en su totalidad al subtipo valor agregado neto que presenta Plazas Vega, lo negativo, es que frente a los principios tributarios se acentúa la acumulación al impedir que el sujeto pasivo (agente de percepción) pueda cruzar todo el IVA pagado.

'56. En la normativa ecuatoriana respecto de los activos fijos como crédito tributario se toma el concepto de "impuesto sobre el valor agregado tipo consumo o deducción inmediata". Conforme lo expone el autor Plazas Vega, ayuda a deducir la totalidad del valor de los activos en el mismo período en que se produjo la compra, sin el límite de utilizar el crédito tributo en proporción al porcentaje de depreciación y durante el tiempo que contablemente tal activo se entiende depreciado.

57. En la descripción del crédito tributario, el Art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno regula que se tendrá derecho a crédito tributario el IVA, pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo, así como de los bienes, de las materias primas o insumos. En sustento de esta disposición, es que se admite que también constituye crédito tributario el IVA pagado en la adquisición de inventario que por ser un activo corriente, técnicamente no debería dar derecho al mismo (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

Además del activo fijo, constituyen también ítems para el cálculo del crédito tributario los bienes, materias primas, insumos y servicios. Utilizando la clasificación de Plazas Vega (Plazas Vega, 2005), este complemento llevaría a concluir que la modalidad del IVA en el Ecuador es por deducción financiera, ya que los valores que se deducen, además de los bienes y materias primas incorporados en el proceso productivo (en caso de fabricantes) o inventario (en caso de comerciantes), también incluyen a todos los servicios entre los que están los financieros. Parafraseando al autor, bajo el sistema de deducción financiera, los valores que se deducen para tasar del impuesto sobre el valor agregado no son únicamente los correspondientes a los bienes físicamente incorporados o consumidos en el proceso productivo, sino también los costos y gastos imputables a las operaciones gravadas. Esta modalidad resulta ciertamente más aconsejable, pues de analizar si los bienes quedan incorporados físicamente en el proceso de producción, se pasa a un análisis puramente contable que evita la acumulación.

Factor de proporcionalidad

El concepto básico en este caso es que el IVA pagado se convertirá para el agente de percepción en crédito tributario siempre y cuando comercialice bienes gravados con IVA tarifa 12%. Aquí el factor de proporcionalidad es el porcentaje de las ventas gravadas con tarifa 12% respecto de la totalidad de las ventas sujetas IVA (tarifa 0% y tarifa 12%), proporción que fijará cuánto del IVA pagado se convertirá en crédito tributario. La transferencia o comercialización de bienes no sujetos a IVA no afecta el factor de proporcionalidad.

Tal concepto genera diversas posibilidades. Si los sujetos pasivos únicamente comercializan bienes o servicios gravados con tarifa 12%, su factor de proporcionalidad será del 100%, por lo cual tendrán derecho a que todo su IVA pagado se convierta en crédito tributario. Pero si solamente comercializan bienes con tarifa 0%, su factor de proporcionalidad será 0%, no tendrán crédito tributario y su IVA pagado se convertirá en parte del costo del bien. Cuando un comerciante se dedique a la comercialización de bienes o servicios que en parte estén gravados con tarifa 0% y en parte con tarifa 12%, tendrán derecho a que la parte proporcional de su IVA pagado se convierta en crédito tributario[58]. Esta regla no distingue

58. Para establecer la proporción, en el caso de contribuyentes que inician sus actividades productivas deberá efectuarse la proyección de las transferencias con tarifa 12%; exportaciones; directas a exportadores; paquetes de turismo receptivo; y las transferencias directas al exportador desde regímenes especiales, respecto del total de ventas. Cuando los sujetos pasivos puedan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de activos fijos gravados con tarifa 12% empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con dicha tarifa de las compras de activos fijos gravados con tarifa 12% pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa 0% podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la definir el impuesto a pagar. En caso de

si se trata de activos fijos, bienes, materias primas, insumos o servicios.

Por tanto, si bien la tarifa 0% le faculta al proveedor ofertar a un menor precio el bien o servicio, trae como consecuencia la imposibilidad de utilizar el IVA pagado como crédito tributario. Este precepto trae excepciones directamente relacionadas con las causas por las cuales ciertos bienes o servicios fueron gravados con la tarifa reducida. Los bienes o servicios exportados, los paquetes de turismo receptivo y la venta directa de bienes y servicios a exportadores (los gravados con tarifa 0%) si bien todos ellos tienen tarifa 0%, y por tanto, deberían reducir el factor de proporcionalidad, tales ventas no deben ser tomadas en cuenta para su cálculo. La intención legislativa es proteger el fin que motivó gravar con tarifa 0% a las exportaciones o a los paquetes de turismo receptivo: convertirse en un verdadero beneficio en el precio final del producto, que pase a constituir parte del costo del bien como ocurre en el resto de productos con tarifa reducida.

Fórmulas para el cálculo del IVA:

1.- CUANTÍA DEL TRIBUTO = IVA Cobrado (menos) Crédito tributario (menos) Crédito Tributario del mes anterior (menos) Crédito Tributario producto de retenciones en la fuente de IVA.

2.- CRÉDITO TRIBUTARIO = IVA Pagado (por) Factor de proporcionalidad

3.- FACTOR DE PROPORCIONALIDAD = Base imponible en Ventas gravados con tarifa 12% (dividido) base imponible en Ventas gravadas con IVA *t*arifa 0% o 12%. En este rubro no se considerará la Base Imponible en Ventas por Exportación, Base Imponible en Ventas por Paquetes de Turismo Receptivo, Base Imponible en Ventas directas de bienes y servicios gravados con tarifa 0% a Exportadores.

El factor de proporcionalidad y las específicas adquisiciones que conforman el crédito tributario constituyen la causa para que el IVA pagado no convertido en crédito tributario, pase constituir un elemento más del costo. Para aquellos agentes de percepción que comercializan solo bienes con tarifa 0%, bienes con tarifa 12% y 0%, o que adquieren

no poder diferenciar, aplicará el factor de proporcionalidad. El Impuesto al Valor Agregado generado en la adquisición de bienes y servicios que sean utilizados para la generación de servicios o transferencia de bienes no sujetos al impuesto, no podrá ser asumido como crédito tributario, debiendo ser cargado al gasto. Ver Art. 153 Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

bienes o servicios no contemplados entre los que dan derecho a crédito tributario, el IVA pagado en sus compras se acumula a sus gastos e incrementa el precio final de los bienes que comercializan.

Deberes formales

Los deberes formales son aquellos que delimitan el entorno de la relación jurídico tributaria. Al igual que los tributos, nacen de la ley, aunque en casos concretos puede originarse en actos administrativos (véase García de Enterría y Ramón Fernández, 1996) expedidos en base a la ley (Troya Jaramillo, 1997). En el pago del crédito fiscal se encuentra el punto final de todo el derecho tributario administrativo, en el cual se integra tres grandes grupos.

(a) Las obligaciones a cargo de aquellos sujetos que han realizado un hecho generador.

(b) Las obligaciones tributarias a las que se las conoce como deberes formales que existen a cargo de futuros o presuntos deudores del crédito fiscal. A estos les impone la ley una relación permanente, que se inicia con la obligación de empadronamiento o de registro y se prolonga en el tiempo a través de las obligaciones de llevar contabilidad, de presentar declaraciones, de rendir informes.

(c) Las obligaciones están atribuido a los terceros, a quienes se les imponen obligaciones de rendir informes, de vigencia, de pericia y de otras clases, como prestaciones cívicas que tienen un fundamento en deberes concretos de cooperación y no como consecuencia de un deber general. (De la Garza, 1978, p. 654).

Los deberes formales, al formar parte de la relación jurídico tributaria, se conciben como obligaciones de hacer, que respecto del IVA imponen tres cumplimientos básicos.

- La adquisición debe estar sustentada en comprobantes de venta autorizados[59] que sirvan de sustento de crédito tributario del impuesto pagado. De los distintos comprobantes de venta, solo aquellos que desglosen el IVA sirven como sustento de crédito tributario.

59. No sustentarán crédito tributario, ni costos o gastos, los comprobantes de venta, de retención y documentos complementarios que no dispongan de autorización para su emisión. Ver Art. 7 del Reglamento de Comprobantes de Retención y Documentos Complementarios.

Así, las notas de venta emitidas por contribuyentes del régimen impositivo simplificado, los tiquetes emitidos por máquinas registradoras y los boletos a espectáculos públicos, constituyen documentos que no son sustento del IVA pagado. El resto de documentos autorizados[60], como facturas, liquidaciones de compras o boletos aéreos, respaldarán crédito tributario siempre y cuando se especifique el IVA pagado y se identifique al adquirente.

- La compra debe tener la categoría de gasto deducible de impuesto a la renta. En materia de impuesto a la renta, la deducibilidad de un gasto, además de los deberes formales que se analizan, exige el cumplimiento de un requisito general y varios específicos dependiendo del tipo de erogación. Tal requisito da lugar a que sea el gasto deducible el que sirva para obtener, mantener o mejorar ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentas. Dicha regulación general y las específicas en el impuesto a la renta fueron incorporadas para la formación del crédito tributario de un impuesto de distinta naturaleza como es el IVA.

Al tratarse de tributos de naturaleza diferente no existe un justificativo doctrinario para tal proceder. En el impuesto a la renta lo gravado es la utilidad, por lo tanto, es posible razonar que tales requisitos sean necesarios; no obstante, en el IVA, donde la gravado es el gasto, no existe razón alguna para la exigencia de tal requisito general, menos aún de los específicos. Adicionalmente debe recordarse que existe incongruencia entre los períodos fiscales de ambos tributos, lo que en la práctica provoca situaciones sin solución lógica. En el IVA el período de cálculo es mensual, mientras que en el impuesto a la renta es anual, esto determina que la deducibilidad de determinados gastos en dicho impuesto, solo es posible establecerla al cierre del período fiscal, es decir, una vez que concluya el año el 31 de diciembre. Esto resulta un contrasentido e induce a la comisión de un fraude en la concilia-

60. Los documentos autorizados son: 1.- Los emitidos por instituciones del sistema financiero nacional y las instituciones de servicios financieros emisoras o administradoras de tarjetas de crédito. 2. Boletos aéreos o tiquetes electrónicos y documentos de pago por sobrecargas por el servicio de transporte aéreo de personas, emitidos por las compañías de aviación. 3. Guías aéreas o cartas de porte aéreo, físicas o electrónicas y los conocimientos de embarque. 4. Documentos emitidos por instituciones del Estado en la prestación de servicios administrativos. 5. La declaración aduanera y demás documentos recibidos en las operaciones de comercio exterior. 6. En el caso de los contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos, las liquidaciones que PETROECUADOR o las partes del contrato efectúen por el pago de la tasa de servicios, el costo de operación o cualquier otra remuneración, constituyen el comprobante de venta para los efectos legales pertinentes. 7. Otros que por su contenido y sistema de emisión den lugar a un adecuado control por parte del Servicio de Rentas Internas y se encuentren expresamente autorizados por dicha institución (Reglamento aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

ción tributaria del IVA, ya que debiéndose declarar mensualmente tal impuesto (incluyendo por tanto gastos aparentemente deducibles para el cálculo del crédito tributario), con la declaración anual del impuesto a la renta debería venir inevitablemente las declaraciones sustitutivas del IVA en el evento que al fijar el impuesto a la renta existan gastos no deducibles. Esta antonimia legal ha creado para el contribuyente una verdadera trampa, pues se lo obliga a una precisión incorrecta en su declaración de IVA, inconducta que, pese a ser provocada por la misma legislación, es catalogada y sancionada como un ilícito tributario.

La deducibilidad del gasto como exigencia para la conformación del crédito tributario de IVA, no consta en la LORTI, fue el Presidente de la República quien en el Art. 153 del RLORTI introdujo dicha regulación. Además del principio de reserva de ley (que exige que el objeto imponible, forma de determinación, deducciones y exenciones de un tributo requieran de leyes tributarias expresas para su modificación), tal norma reglamentaria es contraria a las características propias y disímiles que distinguen a los impuestos directos de los indirectos. Por tal motivo, el RLORTI en este aspecto debe reformarse, también porque dificulta la facultad determinadora de la Administración Tributaria. De emitirse una orden de determinación, que entre sus exigencias imponga la singularización del tributo que debe fiscalizarse, tal obligación se tornaría imposible si para la verificación del crédito tributario del IVA se requiera concomitantemente la revisión de los requisitos señalados para el impuesto a la renta.

- En el evento de que el valor de la compra supere el monto de cinco mil dólares por transacción, el pago deberá ser realizado mediante la utilización del sistema financiero nacional. Sobre las operaciones de más de cinco mil dólares por cada caso entendido, se impone el deber formal de utilizar al sistema financiero para realizar el pago (ya sea mediante giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito, cheques o cualquier otro medio de pago electrónico). Tal reforma fue introducida para evitar que en materia de impuesto a la renta se introduzcan gastos sin sustento de la realidad de la transacción, como por ejemplo, cuando se utilizan empresas fantasmas o supuestas. Tal exigencia fue importada al impuesto al valor agregado como una forma de transparentar la actuación de los contribuyentes quienes, como corolario, deben registrar la forma de pago en la contabilidad.

Devoluciones de IVA

Del análisis de las características y determinación del tributo, así como de la conformación del crédito tributario, concluyo que el requisito general para recuperar el impuesto pagado, es cobrar IVA en las transferencias de bienes o servicios sujetos al tributo. Este parámetro general impone el cumplimiento de dos condicionantes. La primera, que el contribuyente tenga como actividad la transferencia de bienes o servicios sujetos a IVA, ya que de lo contrario no tendrá derecho a que su impuesto pagado se convierta en crédito tributario. La segunda, que dichas transferencias estén sujetas en su totalidad a IVA 12%, pues en virtud del factor de proporcionalidad, si un contribuyente realiza transferencias al mismo tiempo con tarifa 0% y 12%, su crédito tributario disminuirá en proporción al porcentaje de sus ventas tarifa 0% respeto del total de ventas. Así, un artesano calificado por el Junta del Artesano, jamás podrá recuperar su impuesto pagado, ya que no tiene IVA cobrado en virtud que el total de sus ventas están gravadas con tarifa 0%, luego, su factor de proporcionalidad siempre será cero.

Esta regla general impone que algunas personas no puedan recuperar su IVA pagado, de forma total porque no transfieren bienes sujetos a IVA, porque transfieren bienes en su totalidad sujetos a IVA tarifa 0%; o de forma parcial, cuando el factor de proporcionalidad les impide que todo su IVA pagado se convierta en crédito tributario. Es sobre lo expuesto, que como excepción, la norma ha previsto casos específicos en los cuales el Estado Ecuatoriano devuelve el impuesto no recuperado vía crédito tributario, sabiendo que para aquellos proveedores no beneficiados por tales devoluciones, su IVA no recuperado constituirá simplemente parte de su costo.

Exportadores

Las exportaciones, ya sean de bienes o servicios, están gravadas con tarifa 0% de IVA. El no incrementar el precio final para ser competitivos en los mercados internaciones mediante una tarifa reducida, viene acompañado de la medida complementaria de devolución del impuesto. Para evitar que el impuesto al valor agregado pase a formar parte del costo, el IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que luego se exporten[61] (o que constituyen materias primas, insumos, servicios y activos fijos emplea-

61. El reintegro del impuesto al valor agregado IVA no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a otra actividad relacionada con recursos no renovables, excepto en exportaciones mineras, en las que será aplicable el reintegro del IVA pagado por los periodos correspondientes al 1 de enero del año 2018 en adelante (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

dos en la fabricación y comercialización de tales bienes), será reintegrado sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa días. Una vez realizada la exportación, el contribuyente presentará la solicitud de devolución, sabiendo que el valor a devolver en un período no podrá exceder el 12% del Valor en Aduana de las exportaciones efectuadas en tal lapso de tiempo. El saldo que no haya sido objeto de devolución será recuperado por el exportador en exportaciones futuras.

Igual derecho de devolución gozan los proveedores directos[62] de exportadores de bienes, mas no de servicios. Tales proveedores, bajo los mismos parámetros de tiempo de los exportadores, solicitarán la devolución del IVA pagado en la importación o adquisición local de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se transfieran al exportador para la exportación, siempre y cuando las transferencias que efectúen al exportador estén gravadas con tarifa 0% de IVA. Dicha devolución se lo hará previa solicitud en la que se deberá adjuntar una certificación emitida por el exportador indicando que las compras efectuadas forman parte de un producto que luego fue exportado.

Administradores y operadores de zonas especiales de desarrollo económico

Los operadores y el administrador de la Zona ZEDE no solo gozan de la tarifa 0% de IVA en la importación de productos importados que se destinen a la ejecución de sus labo-

62. El valor que se devuelva por concepto de IVA a los proveedores directos de exportadores en un período no podrá exceder del 12% del valor total de las transferencias gravadas con tarifa 0% efectuadas a exportadores de bienes en ese período. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado por el proveedor directo del exportador en base a transferencias futuras destinadas a la exportación. La devolución del IVA a los proveedores directos de los exportadores, por ser un derecho complementario que se deriva de la devolución que se reconoce al exportador, solo se concederá en los casos en que, según la Ley de Régimen Tributario Interno, el exportador tenga derecho a la devolución del IVA. La devolución a favor del proveedor directo del exportador comprende también a la sociedad nueva residente en el Ecuador, constituida a partir de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas para acceder a los incentivos previstos en el artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno siempre que la sociedad que la constituya o sus titulares de derechos representativos de capital, de manera individual o en conjunto, sean titulares de al menos el 90% de tales derechos de la sociedad nueva y, que dicha nueva sociedad sea parte de un único encadenamiento productivo metodológico y racional que incorpore valor agregado al producto en cada etapa del proceso mediante la adquisición de bienes o de servicios sujetos a la tarifa 12% de IVA. Todo ello siempre que las transferencias de bienes entre los integrantes de dicho encadenamiento estén sujetas a la tarifa 0% de IVA, que la transferencia final del producto al exportador esté sujeta, a la tarifa 0% de IVA y dicho producto contribuya a la sustitución estratégica de importaciones (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

res, sino que además podrán acceder a la devolución del IVA pagado en las adquisiciones locales de materias primas, insumos y servicios que se incorporen en su proceso productivo, pero siempre y cuando no haya sido utilizado como crédito tributario o no haya sido reembolsado de cualquier forma. Para el efecto, deben obtener un certificado de la Unidad Técnica Operativa detallando las materias primas, insumos y servicios incorporados en el proceso productivo de los bienes exportados, sabiendo que la Administración Tributaria, luego de la verificación respectiva, reembolsará el IVA en un plazo de noventa días contados desde la solicitud y sin intereses.

Personas con discapacidad y adultos mayores

La igualdad material como principio regulador de los tributos impone el reconocer las desigualdades para lograr igualdad entre iguales. Bajo tal concepto, se asume como lícito otorgar ventajas tributarias a personas que se encuentran en situaciones de desventaja frente a la mayoría. La Constitución de la República, entre los grupos de atención prioritaria, incluye a personas con capacidades diferentes (discapacidad) y adultos mayores. Estos últimos son personas de más de sesenta y cinco años de edad, mientras que los primeros, de acuerdo con la normativa sobre discapacidades en los Artículos 6 y 7 de la Ley Orgánica de Discapacidades, son aquellas que como consecuencia de una o más deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, ve restringida permanentemente su capacidad biológica, sicológica y asociativa para ejercer una o más actividades esenciales de la vida diaria.

Son varios los beneficios que la norma tributaria contempla para discapacitados[63] y personas de la tercera edad. En los impuestos directos, donde existe una real medición de la capacidad contributiva, tales exenciones se dirigen directamente al adulto mayor o al discapacitado ya sea mediante la reducción de la carga fiscal o mediante medidas extra fiscales como la creación de empleos a su favor. El IVA, al ser un tributo indirecto, la capacidad contributiva como medida de la tributación no siempre se cumple, por tal razón

63. En el Reglamento a la Ley Orgánica de Discapacitados se señala que el porcentaje para acceder a los beneficios tributarios será de al menos el 40%. Mas en la LORTI se acepta que los empleadores que contraten personas con una discapacidad del 30% utilizar como gasto deducible el 100% adicional de la remuneración y aporte al IESS pagado a dicho trabajador durante todo el tiempo que labore dicha persona, siempre y cuando, tal contratación no sea para cumplir el mínimo de trabajadores con discapacidad que ordena la ley (Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

que la ventaja impositiva no es abierta y directa como en el impuesto a la renta, está condicionada y limitada en su monto. Las personas con discapacidad tienen derecho a que el IVA pagado les sea reintegrado siempre y cuando se traten de adquisiciones de bienes o servicios de primera necesidad y que la cuantía de la devolución no supere los dos salarios básicos unificados. Sin embargo, tal límite monetario se elimina cuando se trata de bienes para superar la incapacidad como prótesis, medicamente, elementos de accesibilidad, etc.[64]

Al igual que a los exportadores, el reintegro se lo hará sin intereses en un plazo de noventa días, sabiendo que dicho beneficio, en caso de discapacidad severa, se extiende a los sustitutos, que conforme indica la normativa sobre discapacidad, son los representantes legales, cónyuges, parientes de hasta cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad o, en último caso a quien lo tenga a su cargo. Para los adultos mayores la devolución tiene las mismas condicionantes y límites de cuantía que las personas con discapacidad, salvo el hecho que para ellos no existen salvedades en cuanto al monto de la devolución.

Turistas y turismo receptivo

La necesidad de alcanzar una balanza comercial equilibrada promovió que los paquetes de turismo que significan ingreso de divisas extranjeras estén gravados con IVA tarifa 0%. En concordancia con dicho objetivo, se incluyen dos medidas complementarias: la devolución del IVA a turistas extranjeros y la devolución del crédito tributario no compensado a los operadores de turismo receptivo.

Los turistas extranjeros tendrán derecho a la devolución total del IVA pagado en la adquisición de servicios de alojamiento turístico y de bienes de origen ecuatoriano que el extranjero los lleve en el momento de abandonar el país. Esta devolución carece de límites en su monto; sin embargo, cada factura debe ser por un valor no menor a cincuenta dólares.

64. En el Art. 74 de la Ley Orgánica de Discapacidades se señalan los bienes que dan derecho a la devolución total del IVA. 1. Prótesis para personas con discapacidad auditiva, visual y física; 2. Órtesis; 3. Equipos, medicamentos y elementos necesarios para su rehabilitación; 4. Equipos, maquinarias y útiles de trabajo, especialmente diseñados y adaptados para ser usados por personas con discapacidad; 5. Elementos de ayuda para la accesibilidad, movilidad, cuidado, higiene, autonomía y seguridad; 6. Equipos y material pedagógico especiales para educación, capacitación, deporte y recreación; 7. Elementos y equipos de tecnología de la información, de las comunicaciones y señalización; 8. Equipos, maquinarias y toda materia prima que sirva para elaborar productos de uso exclusivo para personas con discapacidad (Ley Orgánica de Discapacidades).

Los operadores de turismo receptivo tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado y retenido en la adquisición local o en la importación de bienes, activos fijos, materias primas, insumos o servicios que integren el paquete de turismo, sabiendo que si por cualquier circunstancia el crédito tributario resultante no se compensa con el IVA causado dentro del mes siguiente, el operador de turismo receptivo podrá solicitar la devolución de dicho crédito tributario[65].

Transporte aéreo internacional de carga

Quienes se dediquen a la actividad económica de transporte internacional aéreo de carga tendrán derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de combustible empleado en dicha actividad que no hubiese sido empleado como crédito tributario. Tales empresas deben contar con la correspondiente concesión de operación y adjuntarán un certificado suscrito por el contribuyente y su contador, en el cual se indicará de manera detallada la proporción que corresponda al uso exclusivo de combustible aéreo para carga al extranjero (del periodo solicitado) en relación al total de sus compras de combustible en ese periodo.

Como indiqué al analizar los servicios con tarifa 0%, el transporte internacional de carga se beneficia de la exención tarifaria en virtud de la capacidad contributiva del consumidor, así que la devolución de IVA se convierte en el complemento que evita que para el transportista el IVA pagado pase a constituir parte del costo que incrementa el precio final.

Por uso de medios electrónicos

En la ley para el Equilibrio de las Finanzas Públicas se dispuso que desde mayo del

65. Los contribuyentes que inicien sus actividades podrán solicitar la devolución del IVA de activos fijos luego de que hayan transcurrido 6 meses desde su primera venta de paquetes de turismo receptivo. En estos casos el factor de proporcionalidad aplicable al mes solicitado será calculado de acuerdo al total de ventas de paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país frente al total de ventas declaradas de los 6 meses precedentes a la fecha de solicitud. En el caso de operadores de turismo receptivo que no registren ventas de paquetes de turismo receptivo en los 6 meses precedentes a la fecha de solicitud, se deberán tener en cuenta los 6 meses posteriores a la adquisición del activo fijo. El valor que se devuelva por parte del Servicio de Rentas Internas por concepto del IVA no podrá exceder del 12% del valor de los paquetes de turismo receptivo facturados en ese mismo período. El saldo al que tenga derecho el Operador de Turismo Receptivo y que no haya sido objeto de devolución será recuperado en base a las ventas futuras de dichos paquetes (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

año 2016, en caso que la compra se realice mediante tarjetas de débito o crédito o mediante dinero electrónico, se debe proceder a la devolución de uno o dos puntos porcentuales en la adquisición de bienes y servicios gravados con la máxima tarifa. Tal derecho beneficia únicamente a los consumidores finales, sabiendo que para efectos de esta devolución se norma como tales a las personas naturales en sus transacciones de consumo final. Dichos consumidores, para acceder a tal derecho, primero deben obtener una cuenta de dinero electrónico en el Banco Central, y luego exigir que por la transacción se emita un comprobante de venta valido a su nombre y deberán ser los titulares del medio electrónico de pago.

La devolución será de un punto porcentual en las transacciones realizadas con tarjeta de débito o tarjetas prepago emitidas por las entidades del sistema financiero nacional y por transacciones realizadas con tarjeta de crédito. Será de dos puntos porcentuales cuando la compra es realizada con dinero electrónico. La Administración Tributaria, una vez producida la transacción, acreditará el monto de la devolución en la cuenta de dinero electrónico del beneficiario y su reporte será sustento suficiente de la concesión del beneficio.

Por esta devolución, durante la vigencia del aumento temporal de la tarifa del IVA dispuesto en la ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, las tarifas fueron diversas para los consumidores finales, ya que dependían del uso o no de medios electrónicos y del lugar de la transacción. En el caso de que la compra se realizase en las zonas afectadas por el sismo del 16 de abril del año 2016, las tarifas fueron 0%, 8%, 11% y 12%, y cuando se realizaban en el resto del país, las tarifas fueron 0%, 10%, 13% y 14%.

Por retenciones en la fuente de IVA

La gradación entre contribuyentes y el sistema de retenciones en la fuente como medida de control cruzado en la gestión tributaria produce un IVA no recuperado por los agentes recaudadores.

Debido a que los agentes de retención son sujetos pasivos del IVA, si el comprador tiene tal calidad, estará en la obligación de retener un porcentaje del importe del tributo que debe pagar y, por consiguiente, el agente de percepción no recibirá la totalidad del valor recaudado. Aun en la circunstancia de que su facturación tenga en su totalidad IVA tarifa 12%, el factor de proporcionalidad no disminuye su crédito tributario: el agente de percepción no podrá recuperar todo el IVA pagado, situación evidente cuando el vendedor es un contribuyente normal y el comprador un contribuyente especial.

La gradación de los contribuyentes entre no obligados a llevar contabilidad, obligados a llevar contabilidad y contribuyentes especiales ocasiona que el comprador (contribuyente especial) actúe como agente de retención respecto de un contribuyente de menor categoría, que no se le entregue la totalidad del IVA y que se origine un IVA no recuperado (crédito tributario) producto del sistema de retenciones en la fuente. Cuando dicho crédito se acumula por más de seis meses, el contribuyente tiene derecho a solicitar su devolución, situación lógica si asumimos que es un impuesto que debía ser cobrado y cruzado con su IVA pagado, pero que por el sistema de retenciones en la fuente no le fue entregado por el vendedor en su totalidad. Tal devolución se realizará previa solicitud del contribuyente y, al no ser un pago indebido, no genera intereses.

Conclusiones y Recomendaciones

El IVA consiste en un tributo diagramado para medir la capacidad contributiva representada en los gastos. Esta característica da lugar a una serie de reparos frente a la justicia tributaria. Su carácter indirecto y real ocasiona para el consumidor final un gravamen que en casos particulares es injustificado, tanto más, cuando el poder económico y las circunstancias personales del sujeto pasivo son obviadas en el momento de la imposición fiscal. Las legislaciones, procurando superar dicha externalidad, adoptan diferentes medidas para atenuarla, acciones que van desde la limitación del hecho imponible hasta la diversificación de tarifas. El legislador ecuatoriano se decantó por imponer dos tarifas: una máxima que deberá aplicarse como regla general, y una mínima como excepción, la que en la praxis representa cero impuesto para el comprador a detal.

Según la lógica legislativa, los bienes y servicios de consumo básico deben gozar de la exención tarifaria. Así, las personas sin capacidad contributiva no soportarán el IVA pues su consumo se limita a los bienes de la canasta básica familiar. No obstante, este axioma no se cumple, el legislador no vinculó la tarifa 0% a los bienes que conforman la canasta básica familiar, situación que desemboca en que bienes y servicios indispensables están sujetos a tarifa 12%, y que otros productos (incluso calificados como suntuarios) se beneficien de la tarifa reducida.

Sin embargo, lo mencionado no es el único reparo a la forma en que está estructurado actualmente el IVA en el Ecuador. Conociendo que la evolución de los impuestos

sobre los gastos lo constituye el impuesto tipo valor agregado, desde el año 1989 se optó por este último para lograr que la tarifa nominal coincida con la tarifa efectiva. La estructura de un tributo al gasto tipo valor agregado, permite que si bien, como un método de gestión tributaria, genere el impuesto en cada fase de comercialización, todos los agentes de percepción tengan derecho a descontar del valor que deben entregar al Fisco, el importe del tributo que cada uno de ellos pagó. Surge de ese modo el concepto de crédito tributario como medida para evitar las consecuencias negativas del carácter acumulativo de los tributos al gasto.

Es precisamente este crédito tributario la cualidad que limita que el consumidor final acabe pagando la tarifa nominal del tributo y además un impuesto camuflado en el precio proveniente del impuesto pagado y no recuperado por quienes intervinieron en la cadena de comercialización. A pesar de ello, en el Ecuador antes de proteger este concepto básico sustento de la justicia fiscal, los asambleístas nacionales lo han debilitado hasta el punto de concluir que actualmente es parcialmente acumulativo. El imponer, al factor de proporcionalidad y al tipo de bienes que dan derecho a IVA pagado como requisitos para la formación del crédito tributario, a mi juicio, originan restricciones injustas, más aún cuando entre las exigencias consta la necesidad de que la compra se considere deducible del impuesto a la renta. Esto resulta absolutamente inconsulto al tratarse de dos impuestos diferentes, con gravámenes distintos, cuya mezcla resulta en situaciones que rompen toda lógica básica (como tratar de empatar un período fiscal anual con uno mensual). Al final, el sujeto pasivo es quien afronta las secuelas de este desliz normativo, no solamente al tener que pagar precios distorsionados por el carácter acumulativo del tributo, sino también porque debe soportar consecuencias negativas de situaciones provocadas (que incluso se tipifican como ilícitos tributarios) por la incongruente regulación.

En lo referente a los sujetos pasivos, la normativa coincide con la estructura doctrinaria del impuesto. Además de los contribuyentes en el caso de las importaciones, por ejemplo, están los agentes de percepción y retención como aquellos que intervienen en la cadena productiva. El consumidor final, quien afronta la carga del tributo y, por tanto, ve disminuido su patrimonio, no es sujeto pasivo del impuesto, tanto más cuando nuestra legislación no admite la clasificación doctrinaria de sujeto pasivo de hecho. El Estado no tiene ningún derecho de cobro en contra del consumidor final, quien no es parte de la relación jurídica tributaria. Justamente por este motivo juzgo importante efectuar una inmediata reforma legal que impida que el carácter acumulativo del tributo se mantenga.

El consumidor final, afrontando las externalidades del pago de un tributo camuflado en el precio (soporta una tasa efectiva mayor a la nominal), no siquiera tiene el derecho de reclamo, ya que al no ser parte de la relación tributaria tampoco le asisten los derechos de un contribuyente.

En la tarifa 0%, el legislador incluyó la regla de la excepción expresa con las salvedades tarifarias que deben constar en forma textual en la ley sin posibilidad de interpretación extensiva. A pesar de ello, mediante reglamentos o a través de circulares o consultas, tanto el Presidente de la República como el Director Nacional del Servicio de Rentas Internas han legislado ampliando o restringiendo la reducción tarifaria, provocando cierta incertidumbre, pues sin bien las normas reglamentarias son generales, las respuestas a consultas solo tienen un efecto vinculante individual, situación que se suma a que en ambos casos dichas normativas o respuestas están en contra del principio de legalidad en materia tributaria.

Con ocasión del principio de igual material vigente en la Constitución de la República, existen además paliativos para personas con discapacidad o de la tercera edad, para quienes se ha previsto la devolución del IVA, aunque con restricciones en los montos. Por otro lado, existen personas para quienes también se ha previsto la devolución del tributo, aunque en estos casos el justificativo no es la igualdad, sino eliminar el factor acumulativo del tributo o la obtención de fines extra fiscales. A los exportadores y prestados de paquetes de turismo receptivo se les devolverá el IVA para evitar que el impuesto pase a constituir parte del costo del bien (que incremente su precio final), mientas que a los turistas extranjeros, la devolución está pensada en el incentivo al turismo.

El IVA en el Ecuador como un tributo al gasto, aunque representa enormes ventajas en la gestión tributaria en términos de eficiencia recaudatoria, desde la perspectiva del consumidor final debe enderezarse en términos de justicia tributaria, para eso debe eliminar todo vestigio de acumulativo y anular las restricciones en la formación del crédito tributario.

Referencia

Alessandri, A. (1987). *Los bienes y los derecho reales.* Santiago de Chile: Imprenta Universal.

Andrade, S., Grijalva, A., y Storini, C. (2009). *La Nueva Constitución del Ecuador.* Quito: Corporación Editoral Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar.

Amatucci, A. (2003). *Tratado de Derecho Tributario.* (Segunda ed., Vol. Tomo 1). Bogotá: TEMIS.

Barrera Crespo, B. I. (2005). *El delito tributario, elemento constitutivos. Circunstancias modificatorias.* Quito: Universidad Andina Simón Bolívar. Corporación Editora Nacional. Editorial Abla Yala.

Berro García, F. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte Especial* (Décimo Sexta ed.). Madrid: TECNOS.

Censos, I. N. (25 de julio de 2016). *http://www.ecuadorencifras.gob.ec/canasta/*. Obtenido de http://www.ecuadorencifras.gob.ec/canasta/.

Constituyente, A. (s.f.). *Constitución de la República del Ecuador.* Quito.

Córdova Valverde, S., y Valverde Peralta, D. G. (2015). *Determinación de los costos de construcción e implementación del sistema de contabilidad de costos por procesos de la nueva planta quesera de Lácteos San Antonio C.A. para el año 2015.* Cuenca: Universidad de Cuenca. Facultad de Ciencias Económica y Administrativos carrera de Contabilidad y Auditoría / Inédito.

Cubero Truyo, A. (2000). *Curso de Derecho Tributario Especial.* Sevilla: Tecnos.

_____. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte Especial* (Cuarta ed.). Madrid: TECNOS.

De Juano, M. (1971). *Curso de Finanzas y Derecho Tributario* (Segunda ed.). Buenos Aires: Ediciones Molachino.

De la Garza, S. F. (1978). *Derecho Financiero Mexicano.* México: Porrúa S.A.

Dirección Nacional del Servicio Nacional de Aduana. (s.f.). Resolución No. SENAE-DGN-2012-0339-RE.

Ecuador, P. d. (s.f.). 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.

Ecuador, P. d. (s.f.). Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.

Ecuador, P. d. (s.f.). Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Ecuador, S. N. (s.f.). Resolución 0679 .

García de Enterría, E., y Ramón Fernández, T. (1996). *Curso de Derecho Administrativo.* Madrid: CIVITAS S.A.

Giannine, A. D. (1957). *Derecho Tributario.* Madrid: Editorial del Derecho Financiero.

Gómez Sabaín, J. C., y Morán, D. (10 de marzo de 2016). *www.cepal.org*. Obte-

nido de www.cepal.org/publicaciones/xml/4/53194/TaxpolicyinLatinAmerica.pdf.

Internas, D. N. (s.f.). Circular NAC-DGECC-GC10-00012.

Internas, D. N. (s.f.). Circular NAC-DGECC-GC15-00000006 .

Internas, D. N. (s.f.). Circular No. NAC-DGEC-CGC12-00021.

Internas, D. N. (s.f.). Circular No. NAC-DGEC-CGC15-00000015.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria Oficio No. 0165 (5-III-2001) .

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria Oficio No. 0667 (23-VIII-2002) .

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria Oficio: 917012008OCON001254.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria Oficio: 917012008OCON001687.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria Oficio: 917012009OCON001144.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria Oficio: 917012011OCON002214.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria Oficio: 917012012OCON000851 .

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. 2-V-2000 (R.O. 129, 27-VII-2000.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio 917012007OCON000635.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio N.- 0667.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio No. 0671 (23-VIII-2002).

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio No. 0679 (23-VIII-2002).

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio: 917012007OCON000094.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio: 917012007OCON000405. .

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio: 917012011OCON001180.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio: 917012011OCON001180.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio: 917012012OCON000739.

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio: 917012013OCON0009846 (E.E. 207, 18-11-2014).

Internas, D. N. (s.f.). Consulta Tributaria. Oficio: 917012013OCON001676.

Internas, D. N. (s.f.). Oficio No. 0003 (4-I-2002) .

Internas, D. N. (s.f.). Oficio No. 0201.

Internas, D. N. (s.f.). Oficio: 917012008OCON001838.

Internas, D. N. (s.f.). Resolución N.- NAC-DGERCGC14-00784.

Internas, D. N. (s.f.). Resolución No. NAC-DGERCGC12-00741.

Internas, D. N. (s.f.). Resolución No. NAC-DGERCGC13-00496.

Internas, D. N. (s.f.). Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000284.

Internas, D. N. (s.f.). Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000393.

Iturralde Dávalos, F. (2000). *Manual de Tributación Municipal.* Quito: Distrito Metropolitano de Quito.

Nacional, A. (s.f.). *Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.*

Nacional, A. (s.f.). Ley Orgánica de Discapacidades .

Nacional, A. (s.f.). Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal .

Nacional, A. (s.f.). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Patiño Ledesma, R. (2013). *Sistema Tributario Ecuatoriano* (Tomo 1). Cuenca: Universidad del Azuay.

Pérez Royo, F. (2010). *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial.* (Cuarta ed.). Buenos Aires: Edición Tecnos.

Plazas Vega, M. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (Segunda ed.). Bogotá: TEMIS.

Queralt, J. M., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J., y Casado Ollero, G. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Décimo Sexta ed.). Madrid: TECNOS.

República, P. d. (s.f.). Decreto 732, R.O. 434, 26-IV-2011 .

Rodríguez Lobatto, R. (1998). *Derecho Fiscal* (Segunda ed.). México: Oxford México.

Sánchez Hernández, A. (1996). El Contrato de Suministro de Energía Eléctrica. *Boletín de la Facultad de Derecho, 10*, *169.*

Troya Jaramillo, J. V. (1997). *La Relación Jurídico-Tributaria.* Quito: Inédito.

Troya Jaramillo, J. V. (2003). *Los Tributos.* Quito: Inédito.

Yacolca Estares, D., Bravo Cucci , J., y Gamba Valega, C. (2012). *Tratado de Derecho Procesal Tributario.* Lima: Pacífico Editores.

UNIVERSIDAD DEL AZUAY
50 AÑOS

Casa Editora

UNIVERSIDAD DEL AZUAY
50 AÑOS

Casa Editora

ISBN: 978-9978-325-91-9