

UCUENCA

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales
Carrera de Derecho

**Armonización del Impuesto al Valor Agregado con respecto a las Decisiones N°
599 y N° 600 de la Comunidad Andina de Naciones (C.A.N.).**

**Trabajo de titulación previo a la obtención del título de
Abogado de los Tribunales de la Justicia de la Republica y
Licenciado de Ciencias Políticas y Sociales.**

Autor:

Daniel Esteban Vidal de los Reyes

C.I.: 010475243-1

danielestevidal@hotmail.com

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

C.I.: 030150464-3

Cuenca-Ecuador

07-Septiembre-2022

Resumen:

La Comunidad Andina de Naciones nace el 26 de Mayo de 1969, cuando se suscribe en Colombia el Acuerdo de Cartagena, Tratado Constitutivo que fija a más de los objetivos de integración andina, prevalece como objetivo principal el establecer políticas de desarrollo integral, equilibrado y autónomo de las naciones integrantes, siendo estas: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Hay que concebir que el impuesto al valor agregado rige en todos los países integrantes de la comunidad, siendo este diferente en cada una de las naciones con Perú siendo el más elevado con un 18%, seguido de Colombia con un 18% y siendo los más bajos Bolivia con 13% y por ultimo Ecuador con el 12%, de tal manera que podría llegar a considerarse una consolidación dentro de los sistemas tributarios de los mismos, técnicamente es recomendable un bloque tributario donde prime la neutralidad con el objetivo de no causar distorsiones en la economía.

La problemática nace de las propias decisiones en base al cumplimiento que le ha dado cada país miembro con respecto a la adopción de políticas económicas que tengan como objetivo principal el cumplir de las misma, es así que lo que se pretende con este trabajo de investigación es determinar el cumplimiento del proceso gradual para conseguir un bloque tanto económico como tributario que elimine por completo las distorsiones en la economía dentro de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (C.A.N.).

Palabras Claves: Armonización. Impuesto. Valor. Agregado. Consumo. I.V.A.. C.A.N.

Abstract:

Comunidad Andina de Naciones was born on May 26, 1969, when the Cartagena Agreement was signed in Colombia, it is a constitutive treat that sets the Andean integration objectives, the main objective goal is the establishing comprehensive, balanced and autonomous development policies prevails of the member nations, these being: Bolivia, Colombia, Ecuador and Peru.

It is necessary to conceive that the value added tax governs in all the member countries of the community, being this different in each one of the nations with Peru being the highest with 18%, followed by Colombia with 18% and being the most low Bolivia with 13% and finally Ecuador with 12%, in such a way that it could be considered a consolidation within their tax systems, technically a tax block is recommended where neutrality prevails with the objective of not causing distortions In the economy.

The problem born from the decisions themselves based on the compliance that each member country has given with respect to the adoption of economic policies whose main objective is to comply with them, so what is intended with this research work is determine compliance with the gradual process to achieve both an economic and tax block that completely eliminates distortions in the economy within the member countries of the Comunidad Andina de Naciones (C.A.N.).

Keywords: Harmonization. Tax. Worth. Aggregate. Consumption. I.V.A.. C.A.N.

Índice

Resumen:	2
Abstract:	3
Índice	4
Agradecimiento	8
Dedicatoria	9
CAPITULO 1 NOCIONES GENERALES SOBRE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (I.V.A.) EN EL ECUADOR	11
Introducción	11
3.1) El Impuesto	11
3.2) La Tasa	12
3.3) El Tributo Especial (Contribución)	12
1.1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	13
1.2. ESTRUCTURA	17
1.2.1. Objeto	17
1.2.2. Hecho Generador del Impuesto	22
1.2.3. Base imponible del Impuesto	24
1.2.4. Sujetos	26
CAPITULO 2 ARMONIZACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL ECUADOR	30
2.1. NOCIONES GENERALES DE ARMONIZACION SEGÚN LAS DECISIONES N° 500 Y N° 600 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (C.A.N.).	31
Decisión N° 599 de la Comunidad Andina de Naciones:	31
Decisión N° 600 de la Comunidad Andina de Naciones:	40
Tabla explicativa:	46
2.2. ENTORNOS NORMATIVOS DE LOS PAISES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (C.A.N.).	48
2.2.1. Bolivia:	48
2.2.2. Colombia:	49
2.2.3. Perú:	52
2.2.4. Ecuador:	53
2.3. APLICACIÓN DE LA DECISIÓN N° 599 Y N° 600 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (C.A.N.) EN EL ECUADOR.	55
2.4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:	56
2.4.1. Conclusiones:	56

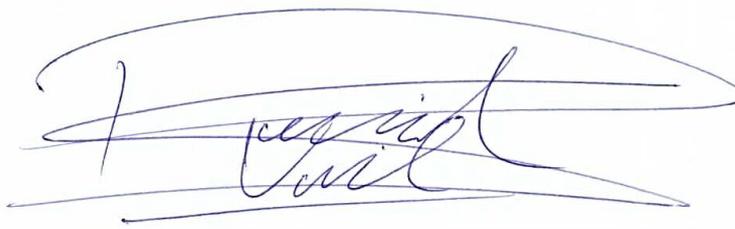
2.4.2. Recomendaciones:	58
2.5. BIBLIOGRAFIA:.....	59

Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio Institucional

Daniel Esteban Vidal de los Reyes en calidad de autor/a y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación “Armonización del Impuesto al Valor Agregado con respecto a las Decisiones N° 599 y N° 600 de la Comunidad Andina de Naciones (C.A.N.)”, de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 07 de Septiembre de 2022.



Daniel Esteban Vidal de los Reyes

C.I: 010475243-1

Cláusula de Propiedad Intelectual

Daniel Esteban Vidal de los Reyes autor del trabajo de titulación “Armonización del Impuesto al Valor Agregado con respecto a las Decisiones N° 599 y N° 600 de la Comunidad Andina de Naciones (C.A.N.)”, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.

Cuenca, 07 de Septiembre de 2022.



Daniel Esteban Vidal de los Reyes

C.I: 010475243-1

Agradecimiento

Agradezco a mis padres Fernando y Dora por darme la educación necesaria, la fuerza y perseverancia para completar este trabajo; de la misma forma a mis hermanos Iván, Juan Fernando y Janeth, sin ellos no la habría logrado.

A mis sobrinos Ana Isabel, Lola Sofía, Juan Francisco, Juan Alejandro, por llenarme de ese algo especial que junto al resto de mi familia me hicieron superar toda adversidad para culminar este trabajo.

Es imposible olvidar a mis compañeros a lo largo de esta travesía que con presiones y constantes insistencias me supieron acompañar y estar conmigo en momentos difíciles, compañeros como José, Paul, María Claudia, Daniel, Christopher y Bernardo.

Agradezco de manera especial al Dr. Tiberio Torres Rodas por su guía académica y su acogida desde el inicio de este trabajo de investigación tanto en los primeros anteproyectos como en la culminación del mismo.

Por ultimo pero no menos importante, agradezco a mi alma mater la Universidad de Cuenca, a todos sus docentes y personal administrativo por ser parte en mi desarrollo como profesional.

A todos y cada uno, les agradezco por todo.

Dedicatoria

Dedico este trabajo a mi Familia, los cuales llevan esperando este momento por un largo tiempo y que hoy les puedo dar esa alegría.

También dedico este trabajo a aquellas personas que ya no se encuentran aquí o de las cuales he perdido el contacto desde hace mucho pero que en algún momento esperaron verme culminar esta etapa y ser un profesional hecho y derecho.

En el transcurso del camino:

Este apartado tiene una importancia personal, al elucubrar sobre este camino, no puedo dejar de incorporarlo dentro de este trabajo, sin más que pueda decir que en este apartado puedo exteriorizar sentimientos de fracaso al saber que el tiempo es un enemigo que por vagancia y quemimportismo, este logra su cometido; así como pensamientos de comparación al ver que otras personas conseguían lo que tanto anhelaba. Hoy, sin más puedo dejar todo sentimiento y pensamiento atrás para poder seguir adelante con mi formación tanto personal como profesional.

Para finalizar, me refiero a mí mismo para decirle: lo lograste.

You didn't see that coming....

Atentamente

Daniel Esteban Vidal de los Reyes

CAPITULO 1 NOCIONES GENERALES SOBRE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (I.V.A.) EN EL ECUADOR

Introducción

Para un mayor entendimiento de este trabajo de investigación es necesario comenzar por abordar nociones generales de lo que abarca el Derecho Tributario, empezando por el “Tributo” en general entendido inicialmente como un “Homenaje”, es deber de cada ciudadano el pagar los tributos al Estado que es el que los crea de principio, es en este punto que desde la antigüedad o si bien podríamos asumir desde las primeras nociones de Estado es que los ciudadanos que formaban parte del mismo debían pagar un homenaje o tributo a su emperador o rey. Con el paso del tiempo y surgimiento de nuevas ramas jurídicas se ha llegado a cuestionar la autonomía del Derecho Tributario al ser relacionado con el Derecho Financiero, pero es una discusión que no es necesaria abordarla en este trabajo de investigación sin olvidar que este último regula la actividad financiera, las finanzas, la administración de ingresos y los gastos de orden público y privado pero sobretodo de los públicos, es en este punto que el Derecho Tributario con sus recaudaciones tributarias da ingresos al Estado, teniendo implicaciones y consecuencias si las mismas no se llegan a cumplir.

Aunque reiterativo, es relevante para este trabajo aclarar que la doctrina destaca tres tipos de Tributos: 1. Los Impuestos, 2. Las Tasas y por ultimo 3. Las Contribuciones y que el Impuesto al Valor Agregado recae en los primeros, es importante considerar esta distinción debido a que cada uno tiene características propias y esenciales.

3.1) El Impuesto

El impuesto es una obligación coactiva, establecida a favor de un ente público, con la función de enriquecerlo. Otra definición es la que entrega el doctrinario A. D. GIANNINI, al decir que: *“El impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la*

medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”.
(Giannini, 1957)

3.2) La Tasa

Parafraseando al doctrinario italiano Giannini en la traducción de Fernando Sainz de Bujanda de su obra Instituciones de Derecho Tributario, La tasa es una prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado. Por otro lado, MASSONE cree que la tasa es: *“una prestación espontánea, establecida por la ley a favor de un ente público, como condición para obtener cierta ventaja, y con la función de enriquecerlo”* (Massone, 1979).

3.3) El Tributo Especial (Contribución)

Nuevamente, inspirado en el italiano GIANNINI, el mismo define contribución como una prestación debida:

- *“Por quienes encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular ventaja económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto; o bien.*
- *Por quienes, como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento de gasto del ente público”.* (Giannini, 1957)

Una vez realizada una breve introducción sobre los tributos, es necesario centrarnos en el tema principal de este trabajo de investigación, el cual es el Impuesto al Valor Agregado, mismo que lo iré desarrollando por subtemas a continuación.

1.1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Es importante considerar que no existe un concepto concreto de lo que es el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), en nuestra legislación se ha establecido el impuesto como aquel que “grava las transferencias e importaciones de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y las prestaciones de servicios, incluyendo aquellas que se efectúen a título gratuito, la venta de bienes en consignación, el arrendamiento de bienes muebles y el uso o consumo personal de bienes por parte de un sujeto pasivo del impuesto; claro, así como todo tributo se excluyen expresamente de la aplicación del impuesto: los aportes en sociedades; las adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades; las ventas de negocios en las que se transfiera el activo y el pasivo; las fusiones, esciones y transformaciones en temas societarios, las donaciones a entidades del sector público y a instituciones y asociaciones de carácter privado de beneficencia, cultura, educación, investigación, salud o deportivas legalmente constituidas y por último la cesión de acciones, participaciones sociales y demás títulos valores.” Esta concisa explicación del Impuesto al Valor Agregado me la he permitido extraer de la Ley de Régimen Tributario Interno 2004-026 (LORTI), publicada en el Registro Oficial N° 463 de 17/11/2004, texto legal que corresponde a una codificación de la Ley N° 56, publicada en el Registro Oficial N° 341 de 22/12/1989, obviamente con sus respectivas modificaciones posteriores. (Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

Por otro lado, citando al doctrinario Pedro Massone Parodi en su obra Principios del Derecho Tributario manifiesta que: *“El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto general sobre el consumo, que se percibe a medida que se desarrolla el ciclo de producción y de distribución de los bienes y servicios gravados y no de una sola vez al momento de la venta al consumidor.”* (Massone, 1979)

Para no recaer en una conceptualización vaga del Impuesto al Valor Agregado, me permito citar a los siguientes autores que he tomado en consideración para un mejor desarrollo de este trabajo:

- Para la profesora Elizabeth EMILFORK, sin embargo, el IVA se define como *“un mecanismo de pago fraccionado de un impuesto a las ventas de carácter monofásico a nivel de consumidor final.”* (Emilfork, 1999)
- Para José Díaz Montenegro, *“es un impuesto regresivo debido a que es un tributo que lo cancela el consumidor final, esto quiere decir que es un impuesto que grava una proporción menor a las familias con ingresos altos y en mayor cantidad a las familias de ingresos bajos, esto se debe a la simetría de los ingresos obtenidos por familia y a los gastos efectuados en dicha comparación se puede determinar que el que gana menos paga más impuesto en consideración de la afectación a la economía de dicha familia, mientras que las familias de mayores ingresos el pago del impuesto no afecta a su economía, por tal motivo se determina que el Impuesto al valor agregado es un impuesto progresivo.”* (Díaz, 2010)
- Para el doctrinario Antonio Berliri, *“el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto general sobre el consumo, que se percibe a medida que se desarrolla el ciclo de producción y de distribución de los bienes y servicios gravados y no de una sola vez al momento de la venta al consumidor”.* (Berliri, L' Imposta Sul Valore Aggiunto, 1971)
- Por último, para Macías y Cortés explican que *“los tributos deben gravar igual a quienes tienen la misma capacidad contributiva; allí deben estar ausentes las excepciones que se hacen sobre algunos tipos de contribuyentes, especialmente por la localización de sus actividades y por las actividades mismas. La equidad vertical se refiere a que se debe gravar más a quienes tienen una capacidad contributiva mayor.”* (Hugo Macías Cardona & Jaider Cortés Cueto., 2004)

Dentro de la ley mencionada anteriormente, en su artículo 65, se establece que la tarifa que regirá en el territorio Ecuatoriano es del 12%, esta tarifa a consideración del resto de tarifas que manejan los países de análisis, podríamos establecerla como baja, sin embargo hay que considerar que esta tarifa ha tratado de ser tanto reducida como incrementada, esta última con más intentos.

Me parece conveniente discernir varios elementos que se encuentran presentes en los conceptos observados en párrafos anteriores, estos son:

- Se refiere directamente a un **impuesto**, (no a una tasa ni a una contribución especial).
- Se trata de un impuesto **indirecto**¹
- El objeto del impuesto es el **Valor Agregado**.
- El hecho generador del mismo son las **Ventas y Servicios**.
- La tasa del Impuesto es **variable y proporcional**.
- Existe una **Base imponible** sobre la cual recae el impuesto.
- Recae en un **Sujeto Pasivo**, siendo este el contribuyente y por otro lado siendo el beneficiario el **Sujeto Activo**, el Estado.

Para finalizar, es pertinente destacar la importancia del Impuesto al Valor Agregado, sin lugar a dudas nació como una evolución de la forma de tributación de las ventas y los servicios en Europa a lo largo del siglo XX, como ya lo analizamos párrafos anteriores en la caída de las monarquías y la aparición de la autonomía y soberanía de los estados. Es así como, pasada la segunda mitad del siglo pasado, el IVA que hoy conocemos se basa en un sistema de compensación de créditos y débitos fiscales. Este sistema tributario trae una serie de ventajas, dice Pedro Massone, frente a impuestos previamente existentes, entre las que cabe mencionar:

- *“No hay discriminación entre las diferentes formas de producción y distribución. Por lo tanto, la carga tributaria es la misma independientemente del número de personas involucradas en el ciclo de producción y distribución.*
- *No existe discriminación entre diferentes bienes y servicios y todos los bienes y servicios están gravados con la misma tasa. Además, los productos intermedios por los que se han pagado impuestos en el momento de la fabricación y venta no constituyen parte del valor añadido al producto por el empresario que utiliza el producto. Por lo tanto, no vuelven a pagar impuestos.*
- *Desde un punto de vista de importaciones, aquellas empresas que adquieren bienes muebles en el extranjero, no son ni más ni menos costosas que las ejecutadas en el propio país. Esto se consigue liberando las exportaciones y gravando las importaciones.*

¹ El doctrinario Nicola D` Amati afirma que considerando un Criterio de Capacidad Contributiva, “impuestos directos son aquellos que gravan la renta o el patrimonio, e indirectos, los que gravan actos de consumo e intercambio” (D` Amati, 1985)

- *Se tiene una menor consideración en cuanto a la asignación para los factores de producción, esto porque se evidencia que la aplicación del impuesto recae en todas las etapas de elaboración y comercialización.” (Massone, 1979)*

Explicadas las ventajas del sistema de tributación en base a compensación de créditos y débitos fiscales, a manera de complemento de las ventajas, es el propio Massone que manifiesta que existen virtudes que no se las pueden dejar pasar desapercibidas, estas son:

- *“Fomenta las inversiones y evita la doble imposición de las mismas.*
- *Fomenta las exportaciones.*
- *Ofrece un gran potencial de recaudación, así como una facilidad de fiscalización del mismo.*
- *Crea un contraste de intereses entre el vendedor y el comprador, que dificulta la evasión, creándose por tanto un medio de “autocontrol”. Para los compradores es fundamental exigir factura para rebajar su crédito fiscal, y esto dificulta la venta indocumentada por lo que se salvaguarda la generación de débito fiscal para el vendedor.” (Massone, 1979)*

Este último guarda una considerable relación con nuestra normativa interna, esto debido a que según el artículo 64 que trata sobre la facturación del Impuesto al Valor Agregado, el mismo manifiesta que: *“Los sujetos pasivos del IVA tienen la obligación de emitir y entregar al adquirente del bien o al beneficiario del servicio facturas, boletas o notas de venta, según el caso, por las operaciones que efectúe, en conformidad con el reglamento. Esta obligación regirá aun cuando la venta o prestación de servicios no se encuentren gravados o tengan tarifa cero. En las facturas, notas o boletas de venta deberá hacerse constar por separado el valor de las mercaderías transferidas o el precio de los servicios prestados y la tarifa del impuesto; y el IVA cobrado.”*

(Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

Una vez analizado a breves rasgos y de manera general el Impuesto al Valor Agregado, es preciso ya centrarnos a fondo en el contenido como tal del impuesto. Por lo que desarrollare a fondo la estructura como tal del Impuesto al Valor Agregado.

1.2. ESTRUCTURA

1.2.1. Objeto

El objeto del Impuesto al Valor Agregado, recae en una pregunta básica la cual puede tener una respuesta obvia, es decir dar una explicación o razón de la existencia y establecimiento en las legislaciones del impuesto, considerando que esta puede ser una justificación tanto jurídica como económica, por la parte económica es evidente que la misma incurre en la llamada capacidad contributiva evidenciando así recursos económicos que hacen recaudatoriamente viable el tributo y bueno en este caso al impuesto.²

Pero por otro lado la justificación jurídica, en mi opinión, recae en la existencia de una ley positiva que permite establecer un hecho imponible sobre actos de naturaleza jurídica o económica de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta, todo esto para un sostenimiento de gastos públicos.³

En el mismo sentido, Giannini afirma que: *“el legislador atribuye efectos impositivos a un hecho, en la medida que este constituye una manifestación directa o indirecta de una cierta capacidad contributiva”*. (Giannini, 1957)

En concordancia con el párrafo anterior, Pedro Massone apunta que: *“la particularidad del hecho tributario es la de constituir un índice o un indicio demostrativo de capacidad económica o contributiva del sujeto o sujetos a quienes se atribuye. En otras palabras, el hecho tributario es un hecho económico, al cual el Derecho atribuye trascendencia jurídica.”* (Massone, 1979)

De la misma forma, la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI) refiere a que el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) grava las transferencias de dominio o importación

² Para la redacción de este párrafo se tomó en consideración el libro Fundamento de Derecho Tributario por parte de José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala. (Jose Luis Perez de Ayala y Miguel Perez de Ayala Becerril, 2000)

³ La composición de este párrafo se encuentra compuesta por el parafraseo de Eusebio González en su obra Derecho Tributario I, misma que es citada por José Luis Pérez Ayala en su libro Fundamento de Derecho Tributario. (Gonzalez, 1994)

de bienes muebles de naturaleza corporal y valor de los servicios prestados, en todas sus etapas de comercialización, pero la verdad es que tiene una adición importante como son los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos.⁴

Para un mayor entendimiento del objeto del Impuesto al Valor Agregado, es necesario tener en cuenta que la “transferencia” a la que hace referencia el objeto del impuesto la cual me permito extraer de la LORTI y la misma debe ser entendida como aquella que es realizada bien sea por personas naturales o jurídicas, sea este a título oneroso o gratuito, tal como ya lo hemos citado en párrafos anteriores refiriéndonos a la venta de bienes muebles o de naturaleza corporal, incluyendo también dentro de esta se encuentra el arrendamiento de esos bienes inclusive se toma en consideración el arrendamiento mercantil bajo todas sus modalidades y por último el uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.⁵

Es claro que tal vez me encuentro estableciendo una consideración demasiado general de transferencia de bienes que son objeto del Impuesto al Valor Agregado, pero así como toda norma puede llegar a tener sus excepciones, mismas que me permito citar de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI) en su artículo 54:

“Art. 54.- Transferencias que no son objeto del impuesto.- No se causará el IVA en los siguientes casos:

- 1. Aportes en especie a sociedades;*
- 2. Adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades, inclusive de la sociedad conyugal;*
- 3. Ventas de negocios en las que se transfiera el activo y el pasivo;*
- 4. Fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades;*

⁴ “Art. 52.- Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.” (Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

⁵ Para el desarrollo de este apartado, se toma en cuenta al Artículo 53 de la Ley de Régimen Tributario Interno. (Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

5. Donaciones a entidades y organismos del sector público, inclusive empresas públicas; y, a instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento;

6. Cesión de acciones, participaciones sociales y demás títulos valores.

7. Las cuotas o aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal, así como las cuotas para el financiamiento de gastos comunes en urbanizaciones.” (Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

Lo subrayado y resaltado lo destaco.

Como ya lo he mencionado en párrafos anteriores y es más lo he recalcado, el impuesto al Valor Agregado no solo recae sobre las transferencias, en su concepto es más que claro que también recae sobre los servicios, en cuanto a esto, nuestra normativa interna posee una lista taxativa en el artículo 56 de la Ley de Régimen Tributario (LORTI), sobre los servicios en los cuales recae el impuesto, la cual me permito citar de manera textual por la importancia que este tiene dentro de este pasaje. Cabe mencionar que algunos numerales a la hora de citar este artículo se encuentran agregados o derogados, así como otros que se encuentran reformados.

“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 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 cero los siguientes servicios:

- 1.- 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;
- 2.- Los de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos;

3. 3.- Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento;
4. 4.- Los servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura;
5. 5.- Los de educación en todos los niveles.
6. 6.- Los de guarderías infantiles y de hogares de ancianos;
7. 7.- Los religiosos;
8. 8.- Los servicios artísticos y culturales de acuerdo con la lista que, mediante Decreto, establezca anualmente el Presidente de la República, previo impacto fiscal del Servicio de Rentas Internas;
9. 9.- Los funerarios;
10. 10.- 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;
11. 11.- Los espectáculos públicos;
12. 12.- Los bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar los mismos;
13. 14.- Los que se exporten. Para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:
 - a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país;
 - b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país;
 - c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y,
 - d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador;
14. 15.- Los paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador.
15. 16.- El peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de las carreteras y puentes;

16. 17.- Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría;
17. 18.- Los de aero fumigación;
18. 19.- Los prestados personalmente por los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. También tendrán tarifa cero de IVA los servicios que presten sus talleres y operarios y bienes producidos y comercializados por ellos.
19. 20.- 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.
20. 22.- 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; y,
21. 23.- 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 1.500 dólares en el año. Los servicios que se presten a cambio de cánones, alícuotas, cuotas o similares superiores a 1.500 dólares en el año estarán gravados con IVA tarifa 12%.” (Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

Lo subrayado y resaltado lo destaco.

De la misma forma, es preciso tomar en cuenta en este punto dos temas que pueden llegar a ser objeto de confusión, estas son la Relación Jurídica Tributaria y la Obligación Tributaria, mientras que la primera tiene una trascendencia fundamental en la que se respalda el Estado conjuntamente con su aparato coercitivo en donde en el caso de que exista un incumplimiento en obligaciones tributarias, se podrá acudir al aparato estatal para que este las haga cumplir, obligaciones que dentro del campo civil se derivan en tres que son: obligaciones de dar, de hacer y de no hacer. En este punto hay que evidenciar que el obligado puede ser el sujeto para con el Estado pero también puede ser el Estado para con el sujeto.

Por otro lado la Obligación Tributaria hace referencia a lo que se debe, que en casos tributarios solo existe una obligación tributaria y esta es única, esta es **El pago del Tributo**. Porque es importante hacer esta distinción, esto es debido a que la obligación tributaria es aquella relación que se establece entre el Estado y los sujetos pasivos que tienen por objeto específico el pago del tributo.

Una vez explicado el Objeto del Impuesto, es necesario abarcar el Hecho Generador, si bien el objeto responde la pregunta del ¿Para qué? del impuesto, el Hecho Generador por otro lado responde a la pregunta del ¿Por qué? del mismo.

1.2.2. Hecho Generador del Impuesto

Una notable consideración, es que con seguridad el hecho Generador de los Impuestos es uno de los temas del cual se tiene mayor aporte en la doctrina de la materia, es así que ha recibido varias denominaciones en cuanto a su autor o a su lugar de tratamiento, bien sea España o Italia por mencionar algunos lugares.

Por destacar al doctrinario italiano Albert Hensel, en su obra *Diritto Tributario*: *“Indicamos con el nombre de presupuesto de hecho del impuesto el complejo de presupuestos abstractos, contenidos en las normas positivas de derecho tributario, de cuya concreta existencia (relaciones del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por así decirlo, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Tan sólo la verificación de los hechos o los acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica, subsumibles bajo las normas que contienen los presupuestos de hecho, crean la relación obligacional del impuesto, y solo entonces surge la pretensión de cobro del impuesto de parte del Estado”* (Hensel, 1956)

Pero ya sea con una denominación o autor distinto la idea de hecho generador es la misma, ideas que se pueden considerar en una sola aproximación de concepto, el cual en mi opinión, destaco pensamientos de los teóricos Amilcar de Araujo Falcao y de Pedro Massone, en la que defino al hecho generador como: el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en normas positivas de derecho tributario establecidas por cada estado que las regulara, de las cuales se derivan determinadas consecuencias jurídicas, la

tan sola verificación de aquellos hechos concretos de la vía jurídica o económica, crean la llamada relación obligacional del impuesto para con el Estado, para que el mismo bajo su aparato coercitivo surja la obligación de cobro del impuesto.^{6 7}

Continuando con la línea del hecho generador en cuanto al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) recae en la circulación interna de bienes y servicios, desde el productor hasta el consumidor final. En este caso puntual, el ámbito de aplicación de este impuesto se puede verificar de manera concreta en el artículo 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI), el cual lo cito de manera textual y en el cual lo subrayado lo destaco:

“Art. 61.- Hecho generador.- (Sustituido por el Art. 27 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- El hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos:

1. **En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.**
2. **En las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.**
3. **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, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.**
4. **En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su producción o venta, en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes.**
5. **En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana.**

⁶ DE ARAUJO FALCAO, Amílcar. Fato Gerador da obrigação tributária. Traducción propia desde el portugués. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, 4ª Edición, p. 26 (Falcao, 1977)

⁷ MASSONE PARODI, P., El Impuesto..., pp. 55 y 56 (Massone, 1979)

6. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado -IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.” (Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

Lo subrayado y resaltado lo destaco.

1.2.3. Base imponible del Impuesto

De manera general al igual que en el hecho generador, la base imponible forma parte fundamental del impuesto porque es aquella sobre la cual recaerá el impuesto por la adquisición de un bien o servicio. Pero no solo podemos contar con mi breve conceptualización sino que citare de manera textual a algunos tratadistas que han expresado sus pensamientos sobre el tema, como lo son:

- Antonio Berliri, es “*El parámetro (nombre que da a la base imponible) debe consistir necesariamente o en una suma de dinero o en un bien valorable monetariamente, no pudiéndose aplicar una alícuota a una magnitud distinta del dinero. Cuando, en cambio, se está en presencia de un tipo específico o gradual, nada impide que se adopte como parámetro una magnitud cualquiera aunque no sea susceptible de valoración económica*”. (Berliri, Principios del Derecho Tributario. Volumen III La Comprobación. Traducción y Estudio preliminar por CARLOS PALAO TABOADA., 1973)
- De la misma forma agrega Geraldo Ataliba, “*el aspecto real o material de tal hecho, es siempre mensurable, esto es, reducible a una expresión numérica. Estos atributos dimensionables (o magnitud) del aspecto real o material del hecho tributario, se designan como base imponible.*” (Ataliba, 1984)
- Y por último y de manera más precisa, Amilcar De Araujo Falcao, apunta que “*la base imponible es la verdadera y auténtica expresión económica del hecho gravado.*” (Falcao, 1977)

Una vez expuesto conceptos de manera general sobre la base imponible es necesario precisar sobre la Base Imponible en el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), por lo que me permito citar una pequeña parte de la obra Claudio Torres en la que agrega que: *“El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) a recargar se calcula sobre la base del valor contenido en el bien al momento de la venta o prestación de servicio. No se incluye el IVA soportado, porque al momento de vender, recargará a su comprador no sólo el impuesto por su margen de contribución, sino que también el impuesto que ha debido soportar al comprar o utilizar el servicio. Si se incluyera el IVA soportado en la base imponible, daría lugar a un impuesto sobre impuesto, lo que trae consigo distorsiones económicas.”* (Reyes, TEORÍA GENERAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, 2012)

Habiendo expuesto de manera clara la base imponible que recae sobre el I.V.A., es necesario analizar la normativa positiva presente en el Estado la cual se encuentra la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en la cual cuenta inclusive las deducciones del precio total de los bienes o servicios que serán sujetos del impuesto, de la misma forma acoge normativa correspondiente a la base imponible que recae sobre bienes de importación y por ultimo pero no menos importantes base imponible que recae sobre casos especiales que no pueden pasar desapercibidos. Es así que en los artículos 58 y siguientes del cuerpo normativo mencionado se puede evidenciar dicha regularización.

“Art. 58.- Base imponible general.- La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio.

Del precio así establecido sólo podrán deducirse los valores correspondientes a:

- 1. Los descuentos y bonificaciones normales concedidos a los compradores según los usos o costumbres mercantiles y que consten en la correspondiente factura;*
- 2. El valor de los bienes y envases devueltos por el comprador; y,*
- 3. Los intereses y las primas de seguros en las ventas a plazos.”* (Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

“Art. 59.- Base imponible en los bienes importados.- La base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al Valor en Aduana los impuestos, aranceles,

tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes.” (Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

“Art. 60.- Base imponible en casos especiales.- En los casos de permuta, de retiro de bienes para uso o consumo personal y de donaciones, la base imponible será el valor de los bienes, el cual se determinará en relación a los precios de mercado y de acuerdo con las normas que señale el reglamento de la presente Ley.” (Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

1.2.4. Sujetos

Para dar por terminado la parte de la base estructural del impuesto es importante no olvidar a los sujetos, que sin estos el impuesto únicamente sería norma sin aplicación, porque no existiría lógica sobre la obligación ni sujetos sobre quien recaiga dicha obligación a más de que el aparato coercitivo encargado de la recaudación como tal carecería de a quien exigir el cumplimiento de esa obligación tributaria.

Explicado de esta forma, casi que evidente y obvia de que no existe impuesto o de manera general tributo, sin sujetos que se sometan al mismo, este solo tiene dos caminos así como dos posibilidades de recaer en la obligación, estos son: Sujeto Activo y Sujeto Pasivo, y de los caminos a los cuales me refería, estos son: El Estado como sujeto Activo que es el más común o la regla general de los dos y por otro lado se encuentra el camino en el que el Estado por distintas circunstancias pasa a ser Sujeto Pasivo del Impuesto.

1.2.4.1. Sujeto Activo

Iniciando por los Sujetos Activos, este como ya lo mencione, la regla general es que el Sujeto Activo es el Estado, bajo su ente recaudador que es el Servicio de Rentas Internas (S.R.I.), el cual administrara dichas recaudaciones, las cuales siguiendo un proceso de depósitos iniciaran en una cuenta del Banco Central del Ecuador, para y una vez efectuados los respectivos registros contables, estas sean destinadas, en un plazo no

mayor a 24 horas, a una Cuenta Corriente del Tesoro Nacional para su correcta distribución y utilización por parte del Estado. Todo esto extraído del artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI).⁸

Como un complemento para ayudar a una mejor conceptualización tanto del sujeto activo como de sujeto pasivo, cito de manera textual, en sus partes pertinentes, al doctrinario Matías Cortés Domínguez con su obra: Los Sujetos de la Obligación Tributaria, en la cual define *“Por sujeto activo al acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta normalmente la obligación tributaria. En este sentido, el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de derechos más que de deberes. Obsérvese que se dice fundamentalmente, para limitar el alcance de la expresión, ya que, incluso dentro del estricto campo de la obligación, el acreedor no está exento de ciertos deberes u obligaciones, aunque en verdad éstos tienen un carácter secundario o puramente instrumental respecto de la verdadera obligación, que es, sin duda, pagar el tributo (verbigracia, la extensión de un recibo o justificante de pago).”* (Dominguez, 1970)

1.2.4.2. Sujeto Pasivo

Por otro lado y como lo mencione en párrafos anteriores, la otra parte del impuesto son los Sujetos Pasivos, que se explican de una manera simple de hecho, debido a que por regla general son los contribuyentes, es decir el Pueblo que se acoge a las regulaciones de un Estado para que este establezca recaudaciones que serán distribuidas y/o utilizadas por el mismo en beneficio de los primeros.

⁸ Art. 62.- Sujeto activo.- El sujeto activo del impuesto al valor agregado es el Estado. Lo administrará el Servicio de Rentas Internas (SRI).

El producto de las recaudaciones por el impuesto al valor agregado se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas que, para el efecto, se abrirá en el Banco Central del Ecuador. Luego de efectuados los respectivos registros contables, los valores se transferirán en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional para su distribución a los partícipes. (Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

De manera específica, existe una lista taxativa de quienes son los sujetos pasivos del I.V.A., esta se encuentra presente en el artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI), el cual cito a continuación:

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

a) En calidad de contribuyentes:

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

a.1) En calidad de agentes de percepción:

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

2. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.

b) En calidad de agentes de retención:

1. Las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas; y las sociedades, sucesiones indivisas y personas naturales consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada, de conformidad con lo que establezca el reglamento;

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

3. Las empresas de seguros y reaseguros por los pagos que realicen por compras y servicios gravados con IVA, en las mismas condiciones señaladas en el numeral anterior; y,

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

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

de los servicios necesarios para la producción y comercialización de los servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado;

6. Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades, que importen servicios gravados, por la totalidad del IVA generado en tales servicios; y,

7. Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles.” (Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI), 2004)

Para finalizar, me permito traer a colación un concepto de sujeto pasivo, otorgado por el ya mencionado doctrinario Matías Cortés Domínguez en su obra: Los Sujetos de la Obligación Tributaria, en la cual define al sujeto pasivo “*En principio sabemos que, dada la naturaleza ex-lege de la obligación tributaria, el sujeto pasivo ha de ser determinado por la Ley, y en tal sentido se pronuncia la Ley General Tributaria, que, al contrario de lo que ocurre con el sujeto activo, no olvida al sujeto pasivo entre los elementos de la obligación tributaria sobre los que opera directamente el principio de legalidad.*

El problema estriba en determinar la manera de que se vale el legislador para establecer los deudores de los tributos.

La solución a esta cuestión viene dada por la especial estructura de la norma tributaria, que contiene el presupuesto de hecho del tributo, o según la terminología de la Ley General Tributaria el hecho imponible (hipótesis formulada abstractamente) «cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria» (mandato) (7). De tal manera que cada realización del hecho imponible supone el nacimiento de una obligación tributaria y, por tanto, la existencia de un nuevo deudor. Este nuevo deudor es, lógicamente, el que realiza el hecho imponible, es decir, el que pone en marcha el mecanismo legal al realizar la hipótesis a la que la norma une el efecto del nacimiento de la obligación. De modo que, en una primera aproximación, podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible.” (Dominguez, 1970)

CAPITULO 2 ARMONIZACION DEL IMPUETO AL VALOR AGREGADO EN EL ECUADOR

Este capítulo, se centrara en las decisiones que debieron haber sido adoptadas por los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (C.A.N.), decisiones que hacen referencia a la armonización de impuestos de tipo valor agregado así como varios impuestos que se encuentran dirigidos al consumo y es que aquellas decisiones no solo tienen como objetivo de que los países miembros manejen impuestos iguales sino por otro lado destaco que el objetivo principal de las mismas es regularizar dichos impuestos con un trasfondo más que jurídico, económico.

Ahora bien, hay que considerar que la base de este trabajo de investigación son las decisiones N° 500 y N° 600 de la Comunidad Andina de Naciones (C.A.N.), mismas que fueron emitidas el 12 de julio de 2004 por la Comisión de la Comunidad Andina, en Reunión Ampliada con los Ministros de Economía, Hacienda o Finanzas, emitió la Decisión 599 sobre Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y por otro lado la Decisión 600 sobre Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo, ambas siendo publicadas en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Número 1093 de 16 de julio de 2004. Sin embargo, la Comunidad Andina de Naciones con el paso del tiempo se ha visto en la obligación de modificar dichas decisiones por lo que en la ciudad de Lima, Perú, a los diecinueve días del mes de julio del año dos mil seis emite junto con otras, la decisión 635, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Número 1372 de 21 de julio de 2006, esta de manera específica modifica el tiempo para la aplicación así como la entrada en vigencia de las decisiones en los países miembros.

De la misma forma, aquellas modificaciones son de cierta forma simple porque no existe alguna otra que modifique bien sea el sentido o el contenido de las decisiones, por lo cual daré paso a las nociones generales de las decisiones N° 599 y N° 600 de la Comunidad Andina de Naciones (C.A.N.).

2.1. NOCIONES GENERALES DE ARMONIZACION SEGÚN LAS DECISIONES N° 500 Y N° 600 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (C.A.N.).

Empezare de manera ordenada por la decisión N°599, aquella se refiere a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, título que explica de manera completa el sentido de tal decisión, con el fin de establecer un “mercado común” dentro de los países miembros, lo que evitara los obstáculos a las corrientes de comercio intracomunitario ofreciendo de esta manera una mayor seguridad jurídica así como de estabilidad en los regímenes tributarios nacionales, entre sus artículos es necesario discernir y destacar varios artículos que en mi apreciación e investigación los considero importantes para este trabajo como lo son:

Decisión N° 599 de la Comunidad Andina de Naciones:

“Artículo 1.- Ámbito de aplicación.

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

Para todo lo no regulado por esta Decisión se aplicará la normativa interna de cada país.”
(Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

Este articulo lo destaque de una manera simple debido a que no es más que la explicación de hacia dónde se encuentra direccionado la decisión así como la finalidad de la misma que no es más que el cumplimiento de los compromisos de la Comunidad Andina.

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

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

1. La imposición tipo valor agregado, y

2. La imposición de tipo selectivo al consumo.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

El presente artículo no es más que el detalle de lo que se va a tratar en la decisiones siendo su eje central y sin el ánimo de ser redundante, la Armonización del Impuesto al Valor Agregado y a la imposición de tipo selectivo al consumo.

“Artículo 5.- Bienes y servicios sujetos a imposición.

Los impuestos tipo valor agregado se generan en la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional, acorde con el artículo 12 de esta Decisión, y la importación de bienes corporales muebles.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

En referencia al artículo anterior, este guarda una estrecha relación con la normativa interna ecuatoriana como lo hemos visto en el capítulo anterior, así como la normativa interna de cada país miembro, específicamente no de la misma manera pero me refiero a que será la normativa interna de cada país miembro la encargada de definir los bienes y servicios sobre los cuales recaerá el impuesto.

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

Los impuestos tipo valor agregado no se generarán:

a) En la venta o transferencia total de negocios;

b) En la transferencia de bienes por vía sucesoria;

- c) **Cesión o cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones, o títulos valores;**
- d) **Aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de personas no sujetas al impuesto; y,**
- e) **Aportes temporales de bienes a consorcios, “joint ventures” y demás figuras empresariales** o entidades económicas similares y su reingreso a las entidades aportantes.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

De la misma forma que el anterior, este artículo guarda aún más relación con la normativa ecuatoriana por mencionar que el impuesto no será impuesto a cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones o títulos valores. Es de notar, como un agregado poco común, que en la parte final hace referencia a un tipo de asociación como es la “joint ventures”, que a manera de explicación, esta es un tipo de asociación que tiene por objetivo el cumplimiento de un proyecto.

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

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

1. **Se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente, los siguientes servicios:**
 - a) **Carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes;**
 - b) **Los de carácter artístico, deportivo y cultural.**
2. **Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país;** tales como los que se mencionan a continuación:

- a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles;
- b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;
- c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro;
- d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
- e) Los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro;
- f) Los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del País Miembro;
- g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite;
- h) El servicio de televisión satelital o cable recibido en el País Miembro;
- i) Los servicios de telecomunicaciones.

3. Los servicios realizados sobre bienes inmuebles, se entenderán prestados en el lugar de ubicación de los mismos. (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

A medida que avanza la presente decisión está en su artículo 12 trata un tema en particular, que como tal es de vital importancia en mi opinión, este es la prestación de servicios sujetos al impuesto al valor agregado que trasciendan las fronteras nacionales, pero tal artículo hace referencia directa a un sentido de territorialidad del servicio, obviamente con algunas excepciones como son las que el artículo enumera, tales como lo son las telecomunicaciones, servicios de conexión o acceso satelital, traducción, etc.

“Artículo 17.- Base gravable.

La base gravable en los impuestos tipo valor agregado incluye tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias, aunque estas últimas se facturen

o convengan por separado y aunque, consideradas independientemente, no estén sometidas al impuesto. En ese entendido, integran la base gravable, entre otros, los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios al igual que comisiones, sea que se pacten, convengan o generen como accesorios o complementarios de la operación principal. (...).

(...)En todo lo no previsto en este artículo para la determinación de la base gravable, los Países Miembros aplicarán su legislación interna.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

La base gravable es de mucha importancia para la consideración de la imposición del impuesto, cada país tiene su base gravable y es evidente que para las decisiones N° 599 y N° 600 no podía pasar desapercibido su consideración, en especial por que se derriban las partes que conformaran la base gravable, determinado una lista específica la cual es:

- Gastos de acarreo.
- Transporte.
- Instalación.
- Montaje.
- Seguros.
- Gastos de Financiación y moratorios.

Cabe recalcar que para no dejar ninguna clase de vacíos, las decisiones expresan de manera explícita, que todo aquello que no se encuentre previsto, se aplicara la normativa interna de cada país miembro.

“Artículo 19.- Tasas.

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

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

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros tendrán un plazo de diez (10) años contados a partir de la entrada en vigencia de esta Decisión, para adecuar su legislación a lo dispuesto en este artículo.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

Quiero destacar este artículo en particular debido a que lo considero como pilar fundamental de este trabajo, este artículo es el que prácticamente define que para alcanzar una armonización del impuesto al valor agregado este no debe exceder del 19 %. Es así que he utilizado a este artículo en especial como punto de partida de un análisis que no solo demostrara la sostenibilidad de tales decisiones sino que también tiene por objeto el hecho de examinar las situaciones socio-económicas así como jurídicas de cada país miembro, esto con el fin de aportar de manera más amplia a las conclusiones y recomendaciones que las tratare más adelante.

Tal es la importancia de este artículo dentro de este trabajo que me lo he permitido citarlo en conjunto con su disposición transitoria la cual es de vital importancia y no puede pasar desapercibida, debido a que la misma expresa el plazo al cual se deben sujetar los países miembros para llevar a cabo la armonización, el cual es de 10 años contados a partir de la vigencia de la Decisión, adecuando así sus regímenes internos tanto legislativos, reglamentarios como administrativos; en un inicio lo destaque debido a que su entrada en vigencia era sustancial tomar en consideración, sin embargo con el avance del tiempo y así como el tomar en cuenta un sin número de consideraciones, es que se publica la ya mencionada decisión 635, la cual tiene por efecto el menoscabar la entrada en vigencia de las decisiones bien sea de la N° 599 como de la N° 600, prorrogando su entrada en vigencia hasta por 3 años con la debida justificación presentada ante la Comisión de la Comunidad Andina. Sin embargo, la misma ratifica el contenido de las decisiones

mencionadas dejando a la idea de armonización completamente intacta. (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2006)

“Artículo 30.- Excepciones.

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

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

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

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

(Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

Existen situaciones que siempre se deben tomar en cuenta a la hora de tomar decisiones que pongan en riesgo la situación tanto jurídica como económica de un país, es por eso que para un mejor acoplamiento de las decisiones se toman en cuenta medidas correctivas

si en algún momento por entrada en vigencia de las decisiones llega a existir o si inclusive se llega a predecir una severa crisis fiscal o financiera, medidas que conforme al artículo deberán ser:

- De carácter transitorias, eliminándose de manera paulatina a medida que mejoren la situación del país.
- No podrán irse en contra de la misma decisión por lo que esta se encuentra siendo tomada por mas países poniendo en riesgo a los mismos.
- De la misma forma no se podrán optar las medidas en favor de ciertos sectores de la población de cada país sino únicamente se tendrá que justificar las crisis fiscales del mismo, medidas que deberán ser tomadas en beneficio de todo el país y no de unos pocos.

“Artículo 31.- Declaración del impuesto.

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

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

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

(Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

Con respecto a la declaración del impuesto no hay mucho que ampliar, siendo un artículo con una explicación simple debido a que los formatos de declaración quedan en manejo de cada país miembro por lo que es algo obvio que los periodos y formatos se mantendrán en cada país.

“Artículo 37.- Requisitos mínimos de las facturas.

UCUENCA

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

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

Los Países Miembros deberán implementar los sistemas de control de impresión, emisión y uso de facturas que consideren adecuados.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

Es imposible tratar el tema de periodos de declaración, sin la generación de esa declaración, es decir, siempre debe haber un punto de partida y en estos casos son las facturas, documentos generados para el registro de la compra o venta de un bien o servicio, en cada país es evidente que los requisitos mínimos de los cuales trata el presente artículo son de cierta forma generales o básicos, pudiendo cada país agregar más si así lo desea.

“Artículo 40.- Vigencia.

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

del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General de la Comunidad Andina. (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

Por último, pero no menos importante, es necesario mencionar la vigencia de la decisión N° 599 sin olvidar que posteriormente este artículo quedara sin efecto bajo la decisión N° 635, está en su parte inicial hace referencia a que para su entrada en vigencia al artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina, el cual refiere a que cualquier decisión que ha si se quiera incorporar al derecho interno de los países miembros, será necesario de acto expreso de publicación en el Registro Oficial de cada país cuando el mismo así lo considere necesario y siempre y cuando no se señale una fecha expresa de entrada en vigencia de la decisión.

Por otro lado se encuentra la decisión N° 600 de sus artículos puedo destacar muy poco debido a que está en mi opinión se podría tomar como una extensión de la decisión N° 599 de la cual ya hemos tratado párrafos anteriores, teniendo un título breve pero abarcando de manera general todo un sentido a tratar, el cual es Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo.

Los artículos que destaco a continuación son en mi opinión los más importantes, analizándolos bajo una perspectiva de consideración diferente a la que ya se trató con la decisión N° 599, estos son:

Decisión N° 600 de la Comunidad Andina de Naciones:

“Artículo 1.- Ámbito de aplicación.

La presente Decisión armoniza los aspectos sustanciales y procedimentales de los “impuestos tipo selectivo al consumo” (ISC) de los regímenes tributarios de los Países

Miembros, a efectos de impulsar la política de integración subregional andina.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

La idea general de la decisión N° 600 gira en torno al impuesto selectivo al consumo, pero con la idea de armonización de la decisión N° 599, por lo que con la presente decisión se busca, es un mejor desarrollo de la política de integración andina.

“Artículo 2.- Naturaleza del impuesto.

Los “impuestos tipo selectivo al consumo” (ISC) gravan la importación y el consumo en el mercado interno de determinados bienes y servicios, sea de forma individual o con carácter adicional o complementario a los impuestos tipo valor agregado. Son tributos de tipo monofásico.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

Como ya lo mencione, la idea central de esta decisión es la del impuesto tipo selectivo al consumo pero considerando que el mismo puede ser impuesto de forma individual o de manera adicional al impuesto al valor agregado, no hay que olvidar que ambos impuestos son de tipo monofásico, es decir que son impuestos que gravan en una sola etapa, bien sea de producción o comercialización.

“Artículo 3.- Norma general.

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

- a) El momento de causación, sin perjuicio del régimen monofásico a que se refiere la presente Decisión.
- b) Los principios relativos a la territorialidad.

- c) Los aspectos generales que regulan la materia imponible en relación con la venta de los bienes y los servicios gravados con el impuesto, y
- d) Las definiciones de los sujetos pasivos en relación con las operaciones gravadas.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

De manera general, hay que destacar que las normas que son aplicables al impuesto al valor agregado también lo serán para el impuesto tipo selectivo al consumo y es que guardan una estricta relación, misma que destaca los siguientes puntos:

- El régimen monofásico (se aplican en una sola etapa, sea comercialización o producción).
- El territorio donde son aplicados, habla directamente de un régimen interno.
- En materia de imposición las regulaciones entre ambos impuestos son las mismas.
- Por último, comparten la designación de sujeto pasivo.

“Artículo 4.- Generación del Impuesto.

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

Serán regulados por la legislación interna de cada País Miembro:

- a) La generación de impuestos tipo selectivo al consumo en aquellos casos en los que se presume la realización de una venta o transferencia de bienes.
- b) La generación de impuestos tipo selectivo al consumo, cuando exista vinculación económica entre comprador y vendedor aun cuando abarque fases posteriores de comercialización.

- c) La aplicación de impuestos tipo selectivo al consumo a otros bienes y servicios gravados, no previstos en la presente Decisión.
- d) Los casos en los que se establezcan exclusiones para determinados bienes y servicios, o en su defecto el derecho a crédito tributario o a devolución.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

Como una especie de hecho generador hay que decir que el Impuesto de tipo selectivo al consumo es generado por la primera venta o transferencia que realice el productor en el caso de bienes, pero en el caso de servicios este es generado en razón de su prestación. Con este análisis, se generan una serie de supuestos que deberá asumir la legislación interna de cada país, los casos son los siguientes:

1. Cuando se presuma la venta o transferencia de bienes.
2. Cuando en fases posteriores a la comercialización, existe una relación económica entre comprador y vendedor.
3. Los casos no previstos en las presentes decisiones.
4. Por último, los casos de exclusión de bienes y servicios.

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

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

- a) Los productores de bienes gravados.
- b) Los importadores de bienes gravados.
- c) Los prestadores de servicios gravados.

- d) Los usuarios o destinatarios del servicio, en el caso de servicios prestados por no residentes ni domiciliados en país destinatario.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

En el artículo inmediato anterior no existe mucho que agregar, esto debido a que recaigo en la redundancia de una explicación tratada en párrafos anteriores porque en el caso del sujeto pasivo, este resulta ser el mismo que el del Impuesto al Valor Agregado, siendo estos: los productores, importadores, prestadores de servicios y por último los usuarios de los mimos.

“Artículo 7.- Base o magnitud gravable.

La base gravable de los impuestos tipo selectivo al consumo estará definida en la legislación interna de los Países Miembros, asegurando que no se produzca un tratamiento discriminatorio entre productos nacionales e importados.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

La consideración de una base gravable siempre se encontrara sujeta a la legislación interna de cada país, por lo que este se encargara de su cuantificación, en el caso de las decisiones y siendo país miembro no se puede dar una acción arbitraria o alguna que se vaya en contra de los objetivos principales de la Comunidad Andina. Pero no hay que olvidar que se debe tener un cuidado especial al hablar de importaciones sobre todo para no desviar el objetivo de mejoramiento y soporte en relaciones de tipo económicas no solo con el resto de países miembros sino con todo el mundo.

“Artículo 8.- Carga tributaria

Las cargas tributarias totales, considerando los impuestos tipo valor agregado y los impuestos tipo selectivo al consumo, que se tributan en el ámbito nacional o regional,

serán objeto de un trabajo de armonización para fijar mínimos en la Comunidad Andina, tres (3) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

El trabajo de armonización se enfocará a los productos derivados de tabaco, cerveza y bebidas alcohólicas en una primera fase.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

De la misma forma que el artículo 19 de la Decisión N° 599 quiero destacar el presente artículo por una situación en particular y es que en el mismo no determina una cuantificación del impuesto de tipo selectivo al consumo como si lo hace el artículo antes mencionado situándolo en el 19% y es que lo único que determina el artículo es que una vez entrada en vigencia las decisiones, la Comunidad Andina tendrá 3 años para fijar mínimos de los cuales se llegara a un punto en donde este se armonice y sea de la aplicación de todos los países miembros.

“Artículo 9.- Determinación del impuesto.

Los ISC se determinarán por aplicación directa de la tasa o monto fijo señalado para el bien o servicio gravado de que se trate, a la base gravable o a la magnitud o unidad física de referencia, de acuerdo a lo previsto en las legislaciones internas de los Países Miembros.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

El impuesto tipo selectivo al consumo, tiene por objetivo limitar el consumo de bienes con elevados costos sociales, es así que la misma decisión se refiere a que tendrá una especial atención centrando la idea de armonización en un inicio en productos como lo son los derivados de tabaco, cerveza y bebidas alcohólicas. A manera de explicación, los productos antes mencionados son considerados de manera similar por todos los gobiernos para establecer dicho impuesto, por lo que como ejemplo, en el caso de Ecuador el Impuesto a los Consumos Especiales o ICE como es conocido es de un máximo de 300% dependiendo del grupo de bienes y servicios al que corresponda, entonces si tomamos de ejemplo un cigarrillo de tabaco que tiene un precio de \$0,16 por unidad más el 150% del

cálculo daría un total de \$0,40 centavos, restringiendo de alguna manera el consumo de este producto.

Tabla explicativa:

$$\$ 0,16 + 150 \% = \$ 0,40$$

“Artículo 12.- Vigencia.

De conformidad con lo establecido en el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina (Artículo 3.- Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro.), la presente Decisión será incorporada al derecho interno de cada País Miembro cuando así lo prevea su norma constitucional y entrará en vigencia el primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General de la Comunidad Andina.” (Naciones, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena , 2004)

Al igual que el artículo 40 de la decisión N° 599, el presente artículo deja de tener efecto con la promulgación de la decisión N° 635, mas sin embargo se debe tener en consideración que la decisión mencionada ratifica todo contenido de las dos decisiones y que únicamente hace referencia a que los Estados miembros deben tener un plazo

razonable para la adopción de medidas que permitan acoger de la mejor manera la idea de armonización.

De todas aquellas citaciones, lo subrayado y resaltado lo destaco.

De la misma forma es de vital importancia el mencionar que con el paso de los años estas decisiones en particular han sido objeto de modificaciones por parte de la misma Comunidad Andina de Naciones, es el caso de que en Lima – Perú el 21 de Julio de 2006, en la edición N° 1372 de la Gaceta oficial del Acuerdo de Cartagena se publica la decisión N° 635 que entre sus particulares tiene el objetivo de que los Países Miembros cuenten y dispongan de los plazos razonables para adoptar las medidas legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para la aplicación de las normas contenidas en las decisiones N° 599 y N° 600 de la Entidad mencionada.

De esta forma es que para la ratificación de las decisiones se decide bajo la propuesta N° 157, precisar una fecha de entrada en vigencia de las decisiones con lo que bajo la decisión N° 635 se deja sin efecto el artículo 40 de la decisión N° 599 y el artículo 12 de la decisión N° 600, en este punto la vigencia de las decisiones queda en manos de cada país miembro, es por eso que bajo una solicitud a la comisión de la comunidad andina, estas decisiones se podrían prorrogar has por tres años, dicha solicitud deberá ser presentada ante la comisión con al menos tres meses de anticipación de la programada entra en vigencia de las decisiones motivando no solo la decisión de prórroga sino que cada país miembro deberá presentar en la solicitud un avance de las medidas legislativas, reglamentarias y administrativas que se han llevado a cabo para la debida aplicación de las decisiones.

Dentro de este subcapítulo, es necesario hacer una aclaración en cuanto al impuesto de tipo selectivo el consumo y es que a consideración no solo de los países miembros de la Comunidad, sino de todo el mundo, son con el objetivo de establecer políticas que lleguen

de mitigar el consumo de productos que para este impuesto son comunes, por extender la lista ya mencionada, en el caso de Ecuador, productos como: Videojuegos(35,00%), Perfumes y aguas de tocador(20,00%), vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta \$20.000(5,00%), a mi opinión de los que puedo extraer del portal web de Importaciones Ecuador de entre muchos otros que se sujetan a una tarifa del impuesto diferente a la ya menciona.⁹ (Importaciones Ecuador , 2022)

De manera general es necesario precisar que toda consideración para llevar a cabo cualquier decisión no puede ni se ira en contra de la normativa interna de cada país miembro, es por eso que en ciertos apartados de las decisiones mencionadas, se deja que cada país realice las modificaciones necesarias y especiales para que cada decisión se ajuste de la mejor manera acorde al objetivo de las mismas sin poner en riesgo productos o servicios bien sea nacionales o importados.

2.2. ENTORNOS NORMATIVOS DE LOS PAISES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (C.A.N.).

Para un análisis completo de las decisiones, es obvio que hay que considerar a los países que las van acoger, países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, me refiero a Bolivia, Colombia, Perú y Ecuador; esto para un desarrollo amplio de las conclusiones de este trabajo.

2.2.1. Bolivia:

2.2.1.1. Definición del Impuesto al Valor Agregado:

En el caso de Bolivia, el valor del Impuesto al Valor Agregado es del 13%.

⁹ Breve ejemplificación del listado de grupos de productos o servicios en el Ecuador que se encuentran gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales o I.C.E.

2.2.1.2. Ente encargado de la Recaudación:

La recaudación del impuesto se encuentra en las manos del Servicio de Impuestos Nacionales o mejor conocido como S.I.N.

2.2.1.3. Estado Jurídico - Económico:

- Moneda propia: Boliviano - \$1 = 6,87446 Bos
- Ley 843 del 20 de mayo de 1986.- última reforma tributaria definiendo al impuesto al valor agregado en 10%
- Reforma a Ley N° 843 R2, del 6 de mayo de 1997 que establece el impuesto al valor agregado en 13%

2.2.1.4. Acciones tomadas para acoger las decisiones:

No existen debido a que la última reforma tributaria es la del 28 de diciembre de 2020 y la misma no refleja un acercamiento a la aplicación de las decisiones, es más sin tomar en cuenta a esta última y tomando en cuenta las varias reformas que ha tenido el país a lo largo de los 18 años que han transcurrido, estas no demuestran aplicación alguna. Dejando al descubierto un estado de implementación fallido.

2.2.2. Colombia:

2.2.2.1. Definición del Impuesto al Valor Agregado:

En el caso de Colombia, el valor del Impuesto al Valor Agregado es del 16%.

2.2.2.2. Ente encargado de la Recaudación:

La recaudación del impuesto se encuentra en las manos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mejor conocida como D.I.A.N., esta entidad hay que mencionar que es un anexo al Ministerio de Hacienda y Crédito Público del país.

2.2.2.3. Estado Jurídico – Económico:

- Moneda propia: Peso Colombiano - \$ 1 = \$ 4.344,25
- El IVA en Colombia es establecido bajo el Decreto 3288 del 30 de Diciembre de 1963, realizando una distinción de artículos con un máximo del impuesto de 10% y un mínimo de 3%.
- La última reforma tributaria realizada por el presidente Iván Duque fue el 14 de septiembre de 2021, tras las intensas protestas suscitadas en el país por varios meses.

2.2.2.4. Acciones tomadas para acoger las decisiones:

Sin lugar a dudas tengo que destacar el trabajo de Colombia y es que en mi opinión es que de los países miembros es el único que ha aplicado medidas que pueden llegar a ser vistas como útiles para la aplicación de las decisiones, demostrando que si bien no son consideradas como acciones directas para la aplicación de las decisiones estas pueden llegar a ser tomadas como tal, evidenciándose una implementación clara de acciones para acoger la idea de armonización, dicho esto es que me auxilio de medios digitales para la citación algunas de las medidas previstas en las últimas reformas tributarias en Colombia.

“Exención transitoria para servicios de hotelería y turismo. Beneficios de la Reforma Tributaria 2021

Con esta medida, se amplía hasta el 31 de diciembre de 2022, la exención de IVA sobre la prestación de servicios de hotelería y turismo a residentes en Colombia de que trata el artículo 45 de la ley 2068 de 2020.” (Alviar, Gonzalez, Tolosa - Abogados , 2021)

“Se conserva la exención de IVA por tres días, adicionando algunos bienes contemplados en el Decreto 682 de 2020. Los bienes que se cobijan bajo este beneficio en el nuevo articulado, son los siguientes:

- a. vestuario y complemento de vestuario cuyo precio de venta sea igual o menor a los 20 UVT (\$712.140)
- b. electrodomésticos, computadores y equipos de comunicaciones cuyo precio de venta sea igual o menor a los 80 UVT (\$2.848.560)
- c. elementos deportivos cuyo precio de venta sea igual o menor a los 80 UVT (\$2.848.560)
- d. juguetes y juegos cuyo precio de venta sea igual o menor de los 10 UVT (\$356.070)
- e. útiles escolares cuyo precio de venta sea igual o menor de los 5 UVT (\$178.035)
- f. Bienes e insumos para el sector agropecuario cuyo precio de venta sea igual o menor a los 80 UVT (\$2.848.560)”¹⁰ (Juan Carlos Valencia Marquez y Rafael Lafont Castillo, 2021)

Por último y a mi consideración la medida con mayor prosperidad es la de “Días sin IVA”, en este caso tras la reforma de 2021 ahora es que se contemplan 3 días sin el impuesto al año, esta exención recae sobre bienes corporales muebles seleccionados por el gobierno, lo único es que se deberá cumplir con los siguientes requisitos los cuales cito de la página web Alviar, González, Tolosa - Abogados:

¹⁰ **Aclaración:** UVT quiere decir Unidad de Valor Tributario y su valor es de: \$1 = \$38.004, este fue fijado por La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (D.I.A.N.) - mediante la Resolución 000140 del 25 de noviembre de 2021. Inicialmente esta herramienta se creó en el año 2006 a través de la Ley 1111 del 27 de Diciembre de 2006 que modificó el Estatuto Tributario de Colombia.

1. “En primer lugar, los días sin IVA aplican solamente a las ventas que se realicen directamente al consumidor final.
2. Así mismo, el consumidor final solo podrá adquirir hasta 3 unidades del mismo bien vendido; y
3. Se debe expedir factura electrónica emitida el mismo día en que se efectuó la venta o, a más tardar al día siguiente, en caso de haberse realizado mediante comercio electrónico.” (Alviar, Gonzalez, Tolosa - Abogados , 2021)

2.2.3. Perú:

2.2.3.1. Definición del Impuesto al Valor Agregado:

En el caso de Perú, el valor del Impuesto al Valor Agregado o Impuesto General a las ventas (I.G.V.) como es conocido en el país es del 18%.

2.2.3.2. Ente encargado de la Recaudación:

La recaudación del impuesto se encuentra en las manos de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria o S.U.N.A.T.

2.2.3.3. Estado Jurídico - Económico:

- Moneda propia: Sol - \$ 1 = \$ 3,89
- Es a partir de la entrada en vigencia en el año 1982 del Decreto ejecutivo N° 190 promulgado a los 12 días del mes de junio de 1981 que se establece el IVA en territorio peruano, fijándolo en 16% y de igual manera que el Estado Colombiano, este realizaba distinciones en diversos productos con tarifas diferentes que oscilaban entre un 10% como mínimo y un 30% como su máximo.
- No hay que retroceder mucho en el tiempo en el caso peruano debido a que llegó un momento en el que el estado logró fijar el impuesto en 19%, pero en 2011 por

decreto que reformo un sin número de leyes tributarias es que se decide reducir el mismo del ya logrado 19% al 18% con el cual se mantiene hasta la actualidad, mismo que requiere una explicación y es que técnicamente el impuesto es de 16% pero se le suma 2% faltante por el denominado Impuesto de Promoción Municipal.

2.2.3.4. Acciones tomadas para acoger las decisiones:

En el caso de Perú, no tengo mucho que agregar debido a que por sus políticas económicas han sabido manejar un impuesto relativamente elevado desde un inicio con el 16% y para que con el pasar de los años este se haya elevado al que hoy en día se mantiene es de reconocer. Como tal un grado de cumplimiento de las decisiones, el estado peruano no lo tiene puesto que maneja una tarifa elevada y es así que dentro de los estados miembros los que mayormente han “aplicado” las decisiones son el presente estado y el estado colombiano.

2.2.4. Ecuador:

2.2.4.1. Definición del Impuesto al Valor Agregado:

En el caso de Ecuador, el valor del Impuesto al Valor Agregado o I.V.A. es del 12%.

2.2.4.2. Ente encargado de la Recaudación:

La recaudación del impuesto se encuentra en las manos del Servicio de Rentas Internas, mejor conocido como S.R.I.

2.2.4.3. Estado Jurídico - Económico:

- Dependencia Monetaria: Dólar de los Estados Unidos de Americano.
- La implementación del impuesto al valor agregado a la política ecuatoriana se lleva a cabo en el año de 1989, reforma tributaria que fue impulsada por el presidente de ese entonces, Rodrigo Borja; y que fijo ya el impuesto al valor agregado en 10% y nace para productos expresamente regulados ya la tarifa 0%.
- En este punto se debe hacer consideraciones específicas como lo es que en el año de 1999 surge la primera alza del impuesto del 10% al 12% y que posteriormente en año 2001 una alza al 14% por la severa crisis que vivía el país tras la dolarización, en este caso fue una reforma pasajera al durar 3 meses por ser declara inconstitucional volviendo al 12% que sería ratificado con la codificación 026 publicada en el Registro Oficial el 17 de Noviembre de 2004, todo esto hasta la actualidad, pero no hay que olvidar las reformas transitorias que el país tuvo que acoger tras la tragedia sísmica del 16 de abril de 2016, en cual por un año, hasta junio de 2017, el IVA se incrementó al 14%, siendo esta la última vez en elevarse y debido a que fue transitoria, hasta el momento que se revisa este trabajo el Estado Ecuatoriano continua y continuara con un IVA del 12%.¹¹ (Barrera, 2017)

2.2.4.4. Acciones tomadas para acoger las decisiones:

Por ultimo en el caso ecuatoriano no existe mucha diferencia con el resto de países miembros debido a que el mismo no ha aplicado las decisiones en ninguno de sus particulares, aclaro que se podrían tomar como intentos varios proyectos de reforma tributaria que han llegado a manos del ente legislativo pero hasta la actualidad no se ha promulgado uno nuevo.

La verdad es que como tal una implementación evidente por parte del estado ecuatoriano, no existe, destaco sus “intentos” con sus políticas transitorias pero como tal obedecieron no a la aplicación de las decisiones sino a una crisis nacional en particular por un desastre natural.

¹¹ Es tomado en consideración para la redacción de este párrafo, al Dr. Boris Barrera con su libro “El I.V.A. en el Ecuador: Un Impuesto Acumulativo.

Para finalizar con este subcapítulo, he analizado a cada país de manera individual para sentar bases que servirán para las conclusiones. De esta manera es que de la misma forma que analizo a los países miembros es que analizo la medida de implementación de las decisiones por parte de los mismos.

2.3. APLICACIÓN DE LA DECISIÓN N° 599 Y N° 600 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (C.A.N.). EN EL ECUADOR.

En este apartado me gustaría reiterar únicamente las fechas en las cuales se promulgaron las decisiones N° 599 y N° 600, puesto que será mi punto de partida para referirme a la aplicación de las mismas, entonces si establecemos como año base de las decisiones el de 2004, quiere decir que desde ese entonces han transcurrido 18 años, en los que el Ecuador ha sido varias veces amenazado por su propio pueblo y puesto en riesgo a causa de la puesta en marcha de malas políticas económicas, también ha sobrevivido a una crisis mundial sanitaria que golpeo el globo por más de dos años.

Sin embargo lo que quiero decir es que el Ecuador como tal no ha aplicado, en mi opinión, ni uno solo de los artículos de las decisiones antes mencionas y es que solo basta con analizar la demografía social del país para solventar toda manifestación de esta naturaleza y es que el país no se encuentra preparado para tal “cambio” sino que es casi imposible llegar a intentarlo y es que han sido varios los intentos o proyectos de ley que se han enviado al ente legislativo que por más que los mismos se aprueben, los mismos terminan fracasando tarde o temprano, esto obviamente sin dar una opinión netamente política, sino que muy alejado de eso es más un problema del país en general debido a su vaga política de incentivo y mejoramiento del producto interno a más de una falta de apoyo popular refiriéndome directamente a la sociedad ecuatoriana en general, en donde se piensa coloquialmente que toda ley o decisión que tome el gobierno en curso es para satisfacer un pequeño grupo de la población.

Todo esto como una breve opinión a la aplicación por parte del Ecuador en cuanto a las decisiones mencionadas, de manera general lo hare más adelante en el apartado de conclusiones.

2.4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:

Para finalizar, en este apartado intentare reflejar mi opinión sobre todo este trabajo de investigación, desarrollando conclusiones y recomendaciones a cerca de las decisiones tratadas y sobre todo de la aplicación de las mismas por parte de los países miembros, de manera oportuna también haré referencia a textos que fueron parte de toda la investigación realizada y que sirvieron de base para completar este trabajo.

2.4.1. Conclusiones:

- De manera primordial creo que debo comenzar por la idea de armonización, idea base de este trabajo; y es que por un lado tenemos el planteamiento de la decisión N° 599 con la proposición de un mantenimiento del IVA de los países miembros del 19%, lo cual económicamente para los países miembros es insostenible, si bien hay que analizar que dos de los cuatro países miembros están muy cerca de esta cifra, esto no quiere decir que pueda llegar un punto en el que todos los países miembros se armonicen, claro está que se ha intentado en diversas ocasiones un alza progresiva y hasta en ciertos casos por varias crisis de tipo económicas o sociales que se han adoptado medidas de carácter transitorio pero estas no llegan a surtir efecto por lo que en mi opinión, el problema principal de la idea de armonización, no es la premisa sino su contenido, es decir un mantenimiento en un punto medio como lo sería una cifra de impuesto del 16% funcionaria de maravilla para todos los estados miembros, esto al considerar una media de los impuestos en todos los estados. Por otro lado tenemos a la decisión N° 600 y es que de esta decisión no existe mucho que opinar debido a que ni siquiera define una tasa de imposición ni mucho menos una división de los productos a los cuales se les aplicara este impuesto, entonces queda en la autonomía de cada estado la

forma de aplicación de este impuesto así como la lista de productos que serán objeto del mismo. Para cerrar con esta primera conclusión quiero dejar en claro que el estado actual del Ecuador con respecto al grado de aplicación de las decisiones mencionadas es casi nulo y esto es que si bien se han tomado medidas de carácter transitorio con respecto a un alza de la tarifa del I.V.A., pues estas ni siquiera han sido tomadas en consideración para ser aplicadas de manera progresiva y acogerlas de manera permanente en el país sino que de manera general se necesita de una severa crisis económica para llegar a tomar la decisión de un alza en la tarifa del I.V.A.

- Como lo analice en párrafos anteriores los países miembros ni siquiera han acogido medidas para ir sobrellevando un aumento progresivo del IVA, sin olvidar que destaco a los países como Perú y Colombia que por múltiples situaciones han llegado a tomar medidas que pudiesen aprovechar sin ningún problema con la adopción de las decisiones. Pero en los casos de Bolivia y Ecuador, estos países miembros no han adoptado medidas de ningún tipo con respecto a las decisiones y en el caso de este último se adoptó medidas de carácter transitorio por un escenario catastrófico que en mi opinión y sin aprovecharme de la situación, hubiese tomado ese contexto de ejemplo para en un futuro no muy lejano asumir un alza mínima del impuesto.
- El análisis del IVA actual en los estados miembros es de vital importancia debido a que nuevamente remarco a los países de Perú y Colombia que manejan una cifra muy cercana a la que plantea la decisión para su armonización y es que a diferencia de Bolivia y Ecuador, estos últimos fallan completamente en asumir un alza en el IVA al ser los Estados con la cifra más baja de los cuatro. Es entendible que no es una tarea sencilla o que se pueda cumplir de manera inmediata, pero es una política que con las salvaguardas correctas se podría asumir progresivamente.
- No hay que olvidar que en alguna de mis aclaraciones a manera de desarrollo sobre un tema en específico, mencione la decisión N° 635, la cual en mi opinión, únicamente es una vía de salida para evadir la entrada en vigencia de las decisiones y es que no es tan descabellada o ilógica la afirmación, solo es necesario darse cuenta del tiempo transcurrido desde que se publicaron las decisiones en la Gaceta Oficial de la Comunidad Andina hasta la actualidad, obviamente ya ha transcurrido un largo tiempo el cual ha sido más que excedido

por parte de los estados miembros según el planteado por las decisiones el cual fue de 10 años.

- Para concluir, en base a las conclusiones ya planteadas un problema que logro discernir en cuanto a las decisiones es que carecen de una actualización en la cual se haga una investigación de las situaciones de los países miembros y que puedan plantearse de mejor manera las ideas de armonización y no solo me refiero a la tarifa sino también a los plazos de aplicación así como a un desarrollo sobre las medidas que se pueden tomar para sobrellevar una crisis fiscal de ser el caso o simplemente por ejemplo ampliar la decisión N° 600 en cuanto a los productos sobre los cuales se gravara el impuesto tipo selectivo al consumo y de cual podría llegar a ser la tarifa del mismo.

2.4.2. Recomendaciones:

Para este apartado final, tome en cuenta únicamente la problemática que desarrolle en las conclusiones, para poder llegar a las siguientes recomendaciones:

- La idea de armonización y progresividad deben ir de la mano, concebir una sin la otra, pues simplemente la inicial va a fracasar, por lo que si se quiere alcanzar una armonización del impuesto no importa la cifra que se plantee pues de manera general esta se deberá llevar a cabo de manera progresiva y en un tiempo prudente.
- Acoger medidas que ayuden a sobrellevar el alza progresiva del impuesto. Esto con el fin de evitar crisis fiscales que pongan en riesgo al país, considerando que estas medidas deben ser en pro del sujeto pasivo no solo para que el mismo acoja de manera paulatina los cambios sino que el estado tenga una capacidad contributiva sin ningún tipo de problema.
- Analizando las cifras de los impuestos de los países miembros de la Comunidad, recomiendo que en vez de plantear una armonización de un impuesto tan elevado esta sea de un punto medio como por ejemplo, una armonización en base a una cifra del 16% y no de 19%.

- Por ultimo pero no menos importante, buscar una Actualización de las decisiones. Esta, en mi opinión, deberá analizar la situación social y económica de cada país miembro en la actualidad para de esta manera plantear una decisión en base a nuevos panoramas sociales y económicos que han tenido que pasar cada país.

2.5. BIBLIOGRAFIA:

- Alviar, Gonzalez, Tolosa - Abogados . (13 de Octubre de 2021). *Alviar, Gonzalez, Tolosa - Abogados* . Obtenido de <https://www.agtabogados.com/blog/reforma-tributaria-2021-que-cambios-trae/#:~:text=La%20Reforma%20Tributaria%202021%2C%20conocida,%2415%2C%20billones%20de%20pesos>.
- Ataliba, G. (1984). *Hipótesis de la Incidencia Tributaria*. São Paulo: Malheiros.
- Barrera, B. (2017). *EL IVA EN EL ECUADOR: UN IMPUESTO ACUMULATIVO* . Cuenca-Ecuador: Casa Editora.
- Berliri, A. (1971). *L' Imposta Sul Valore Aggiunto*. Milano-Italia: Giuffrè.
- Berliri, A. (1973). *Principios del Derecho Tributario. Volumen III La Comprobación. Traducción y Estudio preliminar por CARLOS PALAO TABOADA*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Cabanellas, G. (1911). Diccionario Jurídico Elemental. En G. Cabanellas, *Diccionario Jurídico Elemental* (pág. 157). Melilla: Heliasta.
- Cedillo, E. R. (2013). La Generalización del Impuesto al Valor Agregado: Una opción para México?, | Universidad Nacional Autónoma de México Nueva Época, . *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, 75-98.
- Cepeda, J. J. (2015). *Historia de los Impuestos en Ecuador*. Quito: Ponticia Universidad Católica del Ecuador.
- Congreso Nacional y La Comisión de Legislación y Codificación . (06 de Agosto de 2005). *Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2004 - 026*. Obtenido de https://docs.bvsalud.org/leisref/2018/11/2022/ecu_2004_r_-ley-026.pdf
- Cucci, J. B. (2005). La Imposición al Consumo en el Perú, Algunos Comentarios en Torno a los Efectos del I.V.A. en el Caso de Servicios. *Derecho & Sociedad*, 30-36.
- D'Amati, N. (1985). *Derecho Tributario. Teoría y Crítica*. . Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.

- Díaz, J. (2010). *Diseño de un sistema contable que permite optimizar legalmente la declaración del IVA en Ecuador*. Milagro-Ecuador: Contabilidad y Negocios.
- Dominguez, M. C. (1970). *LOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA*. Madrid: Hacienda Pública y Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de Madrid.
- El Presidente de la Republica de Colombia y la Comision Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Esado. (30 de Marzo de 1989). *Decreto N° 624*. Obtenido de https://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-270476_recurso_1.pdf
- Emilfork, E. (1999). *Impuesto al Valor Agregado (El Credito Fiscal y Otros Estudios)*. Concepcion-Chile: Editorial Juridica Congreso.
- ESPAÑOLA, R. A. (31 de Diciembre de 2021). *Diccionario de la Real Academia Española*. Obtenido de <https://dle.rae.es/armonizar>
- Falcao, A. D. (1977). *Fato Gerador da obrigacão tributária. Traducción propia desde el portugués*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- Fdo. GONZALO SANCHEZ DE LOZADA, Eduardo Trigo O'Connor d'Arlach, Ministro Suplente de RR. EE. y Culto. (06 de Mayo de 1997). *Lexivox*. Obtenido de <https://www.lexivox.org/norms/BO-L-843R2.html#:~:text=Bolivia%3A%20Ley%20N%C2%BA%20843R2%2C%206%20de%20mayo%20de%201997>
- Giannini, A. D. (1957). *Instituciones del Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Gonzalez, E. (1994). *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.
- Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario. Traducción propia desde el italiano*. Milano: Giuffrè.
- Hugo Macías Cardona & Jaider Cortés Cueto. (2004). *DISMINUIR LA TARIFA GENERAL DE IVA EN COLOMBIA AUMENTARÍA EL RECAUDO TRIBUTARIO*. Medellin-Colombia: Semestre Económico.
- Importaciones Ecuador* . (10 de Enero de 2022). Obtenido de <https://www.importacionesecuador.com.ec/impuestos-aduaneros/impuesto-a-los-consumos-especiales/>
- Jorratt, M. (2011). *Evaluando la Equidad vertical y horizontal en el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Renta: el Impacto de Reformas Tributarias Potenciales. Los Casos del Ecuador, Guatemala y el Paraguay*. Santiago-Chile: Editorial CEPAL.
- Jose Luis Perez de Ayala y Miguel Perez de Ayala Becerril. (2000). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid: Edersa.
- José Ramírez y Paul Carrillo Maldonado. (2017). *Indicador de eficiencia recaudatoria del impuesto al valor agregado y del impuesto a la renta de Ecuador*. Quito : Banco Interamericano de Desarrollo.
- Juan Carlos Valencia Marquez y Rafael Lafont Castillo. (15 de Septiembre de 2021). *Holland & Knight*. Obtenido de

<https://www.hklaw.com/en/insights/publications/2021/09/congreso-de-colombia-aprueba-la-nueva-reforma-tributaria#:~:text=La%20nueva%20reforma%20tributaria%20establece,hasta%20el%20a%C3%B1o%20gravable%202025.>

Ley de Regimen Tributario Interno (LORTI). (2004). Quito.

Massone, P. (1979). *Principios del Derecho Tributario*. Valparaiso-Chile: EDEVAL.

Nacional, A. (2008). *Constitucion de la Republica del Ecuador* . Montecristi.

Nacional, A. (2014). *Ley de Regimen Tributario*. Quito.

Naciones, C. A. (10 de Marzo de 1996). *Tratado de Creacion del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina*. Obtenido de <https://www.tribunalandino.org.ec/sitetjca1/TCREACION.pdf>

Naciones, C. A. (01 de Julio de 2003). *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena* . Obtenido de Decision N° 563 - Comisión de la Comunidad Andina: https://www.tribunalandino.org.ec/wp-content/uploads/2019/06/Acuerdo_Cartagena.pdf

Naciones, C. A. (12 de Julio de 2004). *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena* . Obtenido de Decision N° 599 - Armonizacion de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado: <https://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetas/Gace1093.pdf>

Naciones, C. A. (12 de Julio de 2004). *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena* . Obtenido de Decision N° 600 - Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo: <https://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetas/Gace1093.pdf>

Naciones, C. A. (21 de Julio de 2006). *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena* . Obtenido de <https://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetas/Gace1372.pdf>

NACIONES, R. D. (2004). *DECISION 599 - Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado*. Quito.

NACIONES, R. D. (2004). *DECISION 600 - Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo*. Quito.

Perú, E. P. (12 de Junio de 1981). *Impuesto General a las Ventas* . Obtenido de Decreto Legislativo N° 190: <https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00190.pdf>

Peruano, P. D. (16 de Enero de 2022). *Impuesto General a las Ventas - IGV*. Obtenido de <https://www.gob.pe/7910-impuesto-general-a-las-ventas-igv>

Reyes, C. A. (2012). *TEORÍA GENERAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO*. Santiago-Chile.

Reyes, C. A. (2012). *TEORÍA GENERAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO*. Santiago-Chile: Universidad de Chile Facultad de Derecho Departamento de Derecho Económico.

Roca, J. (1975). Comentarios a las Reformas del Código Civil. En J. Roca, *Comentarios a las Reformas del Código Civil* (pág. 394). Madrid : Editorial Tecnos .

Rosa Beatriz Calle Oleas, Franklin Yovani Malla Alvarado, Maritza Silvana Lalangui Lima y Freddy Guillermo Guamán González. (2017). EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA EN ECUADOR Y SU INCIDENCIA EN LAS RECAUDACIONES TRIBUTARIAS, . *SUR ACADEMIA*, 87-94.

Tapia, R. V. (2017). *Introduccion al Derecho Tributario*. San Francisco-Peru: Editorial Universidad autónoma San Francisco.

VEGA, L. A.-M. (2002). *LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA*. Lima-Perú: BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO DEPARTAMENTO DE INTEGRACIÓN Y PROGRAMAS REGIONALES DIVISIÓN DE INTEGRACIÓN, COMERCIO Y ASUNTOS HEMISFÉRICOS INSTITUTO PARA LA INTEGRACIÓN DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE.

Velázquez, G. J. (2010). *TRATAMIENTO FISCAL DE LAS ASOCIACIONES EN PARTICIPACIÓN*. Jalisco: Enciclopedia Virtual.