



Universidad Del Azuay

Facultad De Ciencias Jurídicas

Escuela De Derecho

**“Análisis del Impacto que tiene el Impuesto al Valor Agregado frente a los
principios de capacidad contributiva y progresividad.”**

**Trabajo De Graduación Previo A La Obtención Del Título De Abogado De Los
Tribunales de Justicia de la República**

Autor: Lucía Abigail Rivas Ávila

Director: Dr. Tiberio Torres Rodas

Cuenca, Ecuador

2018

Dedicatoria:

El presente trabajo de grado va dedicado a mi padre, quien me motivó a conseguir mi sueño y me enseñó que las metas propuestas siempre deben hacerse con honradez, valentía y con la frente en alto; a mi madre que me enseñó lo que significa la paciencia, el cariño y el empeño por cumplir lo que uno se proponga; a mi hermano porque siempre ha creído en mí y ha estado presente en cada adversidad; y a mi esposo por su infinito amor y apoyo para culminar con mis estudios. Dedico también este trabajo a mis abuelos, Atila, Eduardo, Lucía y Alba, quienes siempre han confiado en mí y me han impulsado con todo su apoyo, cariño y el más grande ejemplo de superación enseñándome que a pesar de las adversidades todo se puede lograr.

Agradecimientos:

En primer lugar, agradezco a Dios por permitirme culminar mi carrera, a todos mis familiares y amigos que han estado junto a mí en toda esta trayectoria, a mis profesores a quienes admiro mucho y me han brindado sus conocimientos y su amistad, y a mi Director, Dr. Tiberio Torres, quien ha sido de gran ayuda para el desarrollo de esta tesis y a quien agradezco infinitamente por haberme brindado todo su apoyo y paciencia.

RESUMEN

El IVA es un tributo administrado por el SRI, ha existido desde hace muchos años atrás siendo adoptado por varios países del mundo, representando la mejor forma de obtener liquidez. Dentro de la presente tesis, se realiza un recordatorio de los antecedentes históricos de los tributos y su importancia dentro del Estado, el desarrollo de los principios de capacidad contributiva y progresividad como límites de la potestad tributaria, se hace una descripción del IVA en el Ecuador, quienes están obligados a contribuir, cuál es su objeto, la tarifa aplicada y la importancia de su recaudación dentro del Ecuador, y por último, un desarrollo práctico, analizando resoluciones judiciales de la Corte Constitucional, un análisis comparativo con las Legislaciones de Colombia y Perú sobre cómo es aplicado el IVA dentro de su circunscripción y las recomendaciones que expongan si es susceptible o no de una disminución de su tarifa.

Palabras clave: Presupuesto, ingresos, recaudación.

ABSTRACT

The VAT is a tribute administered by the IRS which represented the best way to obtain liquidity. It has existed for many years and was adopted by several countries in the world. In this thesis, a reminder of the historical background of tributes and their importance within the State was made. The development of the principles of contributory capacity and progressivity as limits of the tax authority were analyzed. A detailed description of who are obliged to contribute, its purpose, the rate applied and the importance of tax collection was made. Also, an analysis of VAT in Ecuador was performed. A practical development was performed analyzing the judicial decisions of the Constitutional Court with a comparative analysis on how the VAT was applied with the Legislations of Colombia and Peru. The recommendations discussed if it was susceptible or not of a decrease in their rate.

Keywords: Budget, income, collection.



A handwritten signature in blue ink, consisting of a series of loops and curves, representing the name Paul Arpi.

Translated by

Ing. Paul Arpi

Abreviaturas

IVA:	Impuesto al Valor Agregado
IGV:	Impuesto General a las Ventas
CEPAL:	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
SRI:	Servicio de Rentas Internas
PGE:	Presupuesto General del Estado
LORTI:	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
RLORTI:	Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
RO:	Registro Oficial
RUC:	Registro Único de Contribuyentes
RISE:	Régimen Impositivo Simplificado

INDICE

Dedicatoria:	2
Agradecimientos:.....	4
RESUMEN	5
Abreviaturas.....	6
INTRODUCCIÓN.....	9
1.1. La Importancia De Los Tributos En El Estado.....	11
1.1.1. Antecedentes Históricos	11
1.1.2. Incremento de la Recaudación Tributaria dentro del Estado	15
1.2. Principio de Capacidad Contributiva.....	16
1.2.1. Concepto del Principio de Capacidad Contributiva	17
1.2.2. Naturaleza Jurídica.....	19
1.2.3. La Capacidad Contributiva frente al Principio de Igualdad.....	21
1.2.4. Características	22
1.3. Principio de Progresividad	25
1.3.1. Concepto.....	26
1.3.2. Características	28
2.1. Concepto.....	30
2.2. Objeto y Sujetos	32
2.2.1. Objeto	33

2.2.2.	Sujetos	34
2.3.	Hecho Generador y Base Imponible.....	37
2.3.1.	Hecho Generador.....	38
2.3.2.	Base Imponible.....	41
2.4.	Importancia del IVA en la Recaudación Nacional de Tributos.....	43
2.4.1.	Antecedentes Históricos	43
2.4.2.	Recaudación del IVA en el Ecuador	44
3.1.	Análisis de Resoluciones Judiciales de la Corte Constitucional sobre el efecto que produce el IVA en los Principios de Capacidad Contributiva y Progresividad.....	51
3.2.	Análisis de Derecho Comparado	53
3.2.1.	El Impuesto al Valor Agregado en Colombia	54
3.2.1.1.	Breve Reseña Histórica sobre el IVA	54
3.2.1.2.	Aplicación del IVA en Colombia	55
3.2.2.	El Impuesto al Valor Agregado en Perú.....	59
3.2.2.1.	Breve Reseña Histórica.....	59
3.2.2.2.	Aplicación del IVA en Perú.....	62
3.2.3.	Otros	63
3.3.	Recomendaciones	65
	Bibliografía.....	70

Análisis del Impacto que tiene el Impuesto al Valor Agregado frente a los principios de capacidad contributiva y progresividad.

INTRODUCCIÓN

La obtención de recursos es el reto más grande al que se enfrenta el Estado, gracias al poder soberano que el Estado posee tiene a su responsabilidad velar por las necesidades de su población y eso implica la obtención y administración de recursos económicos, con esta idea, el Estado ha creado varias formas para obtener recursos entre esos, la creación de tributos, pero específicamente nos enfocaremos en el IVA.

Como antecedente histórico del Impuesto al Valor Agregado, se puede indicar que este ha existido desde hace muchos años atrás evidenciando sus aplicaciones en Francia; en el Ecuador, nace como tributo a las transacciones mercantiles el cual por su facilidad recaudatoria fue teniendo una importante evolución dentro de la historia tributaria del Ecuador, aplicándose hasta la actualidad con una tarifa del 12%. (Troya, Estudios de Derecho Tributario, 1984)

La aplicación de este impuesto ha sido beneficioso para los Estados que necesitan liquidez, pero a la vez, ha sido sujeto de varios análisis que intentan dar otro tipo de tratamiento a este impuesto por creer que realmente afecta a la economía social, estableciéndose por parte de doctrinarios, análisis desde puntos de vista tanto económicos como legales en dos ámbitos, a conveniencia del Estado y a conveniencia de la sociedad.

La Constitución de la República dota al Estado de una potestad que engloba la facultad de crear, administrar o derogar tributos, pero por otro lado es la misma

Constitución, conjuntamente con las leyes pertinentes, quienes delimitan el campo de poder de la Soberanía estatal mediante la creación de principios, como resultado de los antecedentes históricos que se presentaron por parte de los gobiernos, colonias, etc, a lo largo del tiempo.

Estos principios al ser un límite de la potestad tributaria tienen la finalidad de asegurar que cada tributo que el Estado cree, modifique o derogue sea respetando el objeto por el cual fueron creados, es por eso que esta tesis abre un campo de investigación que permita establecer si en este caso el Impuesto al Valor Agregado atenta contra estos principios, y para ser específicos, si la creación y la aplicación del IVA atenta de alguna forma a los principios de capacidad contributiva y progresividad directamente.

Para establecer si esto es posible será necesario investigar tanto lo que expone la doctrina como la práctica, para eso es necesario analizar normativa vigente dentro de nuestro país, a su vez, realizar una comparación con otras legislaciones y por último, hacer análisis de casos prácticos que consisten en resoluciones judiciales por parte del Tribunal Contencioso Tributario y la Corte Constitucional.

CAPÍTULO PRIMERO

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE DERECHO TRIBUTARIO

1.1. La Importancia De Los Tributos En El Estado

Para dar una adecuada comprensión de lo que significan los principios fundamentales de Derecho Tributario es necesario hacer mención primero de la importancia que tienen los tributos en el Estado haciendo un breve recordatorio de cómo nacen los tributos y como se han ido desarrollando a lo largo del tiempo.

1.1.1. Antecedentes Históricos

La idea de Tributo nace desde hace muchos años atrás, el pago para gastos colectivos por parte de los ciudadanos comienza en la antigua Grecia, consistía en el sometimiento de los vencidos a los vencedores. En ese entonces no existía un concepto de tributo, por el contrario, se limitaba solamente a la práctica.

Posteriormente, cuando comenzaron a crearse las primeras colonias, empezaron a presentárseles varias necesidades por parte de sus gobernados, conforme la población crecía, crecían las necesidades que debían ser satisfechas, pero para eso dichos Gobiernos nacientes necesitaban de recursos y tuvieron que disponer de la poca economía que ellos poseían ya que el comercio, agricultura, entre otras actividades que ellos realizaban no les dejaba los recursos suficientes para cumplir con las exigencias de su pueblo, producto de esta escases, dichos gobiernos comienzan a idear formas para obtener más ingresos económicos.

Como resultado de esa necesidad, los gobernantes empezaron a crear lo que hoy conocemos como tributos, pero estos resultaban ser desmedidos y exagerados para las personas que iban a pagarlos, creando así abusos por parte de las personas que se encontraban en el poder ya que la idea de cubrir con las necesidades de una sociedad cambió y los gobernantes imponían impuestos desequilibrados para sus contribuyentes con el fin de poder mantener sus altos niveles de vida, o utilizaban estos tributos para crear monumentos en su honor.

Para el pago de estos impuestos, el Estado no delimitó formas de pago sino que establecía un porcentaje de pago y quienes tenían que pagar, creando impuestos desproporcionales para las personas que contribuían ya que empezaron a pagar en especie, con los bienes que ellos poseían e incluso hasta disponían de su propia vida.

Esta situación se mantuvo hasta la Revolución Francesa, pero después el Derecho fue evolucionando, la contribución por parte del pueblo al Estado pasó a formar parte de un positivismo jurídico que se encargó de resolver esta condición de abuso por parte del Gobierno, haciendo que se regule el pago de impuestos pero de una forma racional, creando reglas que otorguen ciertos Derechos para quienes pagasen impuestos. (Patiño, 2013, págs. 20-21)

Dándose así una transformación del Sistema Tributario en el que el Estado tiene un papel fundamental frente a la obligación que posee de satisfacer las necesidades de un pueblo y de idear formas de recaudación económica para cumplir con dichas necesidades, de esta forma, la doctrina establece que la función que el Estado realiza se le denomina “actividad financiera” la cual explica que consiste en “la búsqueda y selección de los recursos y medios económicos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas y la prestación del servicio público”. (Troya, 1984, pág. 17)

Si bien el Estado cumple con esta actividad financiera, su función no solo se limita a una adquisición de recursos sino que a la vez es el encargado de administrar y organizar dichos recursos para que estos sean empleados con el fin de satisfacer las necesidades de una sociedad pero que estas necesidades sean eficazmente satisfechas.

Dentro de estos Recursos Económicos que el Estado se encarga de obtener, existe una diferenciación, se establecen dos tipos de ingresos, los ingresos tributarios y los ingresos no tributarios; los ingresos tributarios que en su mayoría pertenecen al Derecho Público, están conformados por los tributos, entre otros; mismos que como se había explicado anteriormente, han existido desde hace muchos años atrás pero sin cumplir la función para lo que fueron creados, sin embargo, estos tributos han venido desarrollándose a lo largo del tiempo y han pasado a ser la primera forma de ingreso económico que posee el Estado.

Se entiende por Tributos a “las prestaciones en dinero, bienes o servicios que el Estado recibe como ingresos en función de la capacidad económica y contributiva del pueblo, con la finalidad de financiar los servicios públicos y otros de nivel colectivo”.¹ (Torres, 2016, pág. 13)

El Dr. José Vicente Troya Jaramillo establece a los tributos como “prestaciones pecuniarias que el Estado y los sujetos activos exigen a los contribuyentes en virtud de su potestad de imperio y están destinadas a la financiación de servicios públicos” (Troya, Estudio de Derecho Tributario, 1984, pág. 10)

Los tributos son considerados como los instrumentos de mayor relevancia con los que cuenta el Estado, ya que mediante estos planifica un crecimiento económico

¹ <http://dspace.uazuay.edu.ec/bitstream/datos/5588/1/11917.pdf>

ya que asigna un porcentaje de ingresos gracias a la población ya sea estableciendo el pago de un porcentaje de impuestos a una persona con niveles económicos altos o, por medio del gasto social; el Estado tiene un papel fundamental dentro del Sistema Tributario ya que se encarga de crear a los tributos de forma unilateral, mediante la creación de leyes, fundamentándose en su poder soberano, sin que exista voluntad por quienes la doctrina se ha encargado de definir como contribuyentes, quienes se consideran sujetos pasivos dentro de esta relación tributaria, esta creación se realiza basándose en principios establecidos por doctrinarios del Derecho Tributario con el fin de que ya no exista una situación de abuso por parte del Estado para los Contribuyentes.

Actualmente el Estado al tener una finalidad más social, tiene como papel fundamental la organización y administración de los recursos que tiene bajo su control, decidiendo como los consigue y como los emplea ya que los tributos al ser de gran importancia, representan una parte considerable del presupuesto estatal, con eso el Estado se encarga de cumplir con las necesidades que tiene la sociedad como salud, educación, alimentación entre otras.

En el caso del Ecuador, la recaudación tributaria es el segundo ingreso más importante que tiene el presupuesto estatal después de la explotación petrolera, gracias a estos ingresos se ha podido solventar gastos públicos y obras que son de beneficio para los habitantes.²Dentro del Ecuador, existen un aproximado de 30 impuestos que pagan los ecuatorianos, de los cuales, en los últimos 2 años los que mayores ingresos han generado son el Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Salida de Divisas y el

² https://www.academia.edu/31263876/IMPORTANCIA_DE_LOS_IMPUESTOS_EN_ECUADOR pág. 2

Impuesto al Valor Agregado, del cual hablaremos con mayor detalle en adelante por ser objeto de nuestro estudio.³

1.1.2. Incremento de la Recaudación Tributaria dentro del Estado

Un análisis realizado por una Organización conocida como la CEPAL, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, demuestra la importancia que tienen los tributos para el Estado, y ha podido evidenciar que la recaudación de tributos ha crecido notablemente, exponen que según datos estadísticos la recaudación tributaria se ha incrementado estos últimos 10 años gracias a la presión fiscal que ha existido por parte de los Estados, pasando de un 17.2% en el año 2000 a un 21.7% en el año 2014, esto a pesar de que la economía de los 22 Estados que esta organización se encarga de estudiar, no ha tenido un crecimiento económico.

Otra Organización conocida como OCDE, Organización de Desarrollo Económico, establece que el estudio que ha realizado a 24 países de Latinoamérica y el Caribe también evidencian un incremento en la recaudación tributaria presentando mediante datos estadísticos que para el año 2015 se ha incrementado a un 22.8% el pago de impuestos.

La estructura tributaria ha tenido un cambio significativo, específicamente en América Latina ya que se han enfocado en la recaudación de tributos específicos que han pasado a ser parte importante del presupuesto del estado, entre esos tributos tenemos al Impuesto al Valor Agregado, considerado como el tributo de mayor utilidad por ser de fácil recaudación y pagan todas las personas.

³ <http://www.elcomercio.com/datos/impuestos-sri-ecuador-recaudacion-tributaria.html>

1.2. Principio de Capacidad Contributiva

El Principio de Capacidad contributiva es uno de los principios más importantes del Derecho Tributario, gracias a los tributos abusivos y desiguales que se creaban en la Edad Media, las personas que tenían que pagarlos que especialmente eran los que pertenecían al proletariado, personas que se encontraban en la suma pobreza y que les era imposible pagar estos tributos por lo que recurrían a entregar sus bienes o en otros casos disponían de su libertad para ser esclavos.

Con este, más otros problemas sociales que se dieron en la Edad Media, fue necesario encontrar una solución que limitara la imposición de poder por parte de quienes se encontraban en el poder, nace el principio de capacidad contributiva como una respuesta de “Justicia” haciendo que aparezca la “necesidad de contribuir con el gasto público y del principio de la igualdad en las cargas públicas”⁴, esto quiere decir que si una persona tenía que pagar impuestos al Fisco sería siempre que se encuentre a la medida de sus posibilidades económicas.

La idea de capacidad contributiva ha sido planteada por autores italianos y españoles, son ellos quienes plantearon los temas suficientes para definir lo que es el principio de capacidad contributiva. Este principio, no ha tenido el mismo desarrollo, en América Latina especialmente, se enfocaron en el desarrollo de otros principios dejando a un lado a la Capacidad Contributiva. (Paredes, 2014)

El principio de Capacidad Contributiva se fundamenta en una valoración sobre la idoneidad para contribuir según la fuerza económica de cada contribuyente y esta valoración se realiza según las normas constitucionales de cada legislación.

⁴ <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/21185/1/Tesis.pdf> pág. 16

En el Ecuador, el Principio de Capacidad Contributiva no se encuentra regulado dentro del Art. 300 de la Constitución de la Republica, que expone los principios que rigen el Derecho Tributario, sin embargo, al tratarse de un principio reconocido universalmente es aplicado también dentro de nuestra legislación.⁵

1.2.1. Concepto del Principio de Capacidad Contributiva

El Principio de Capacidad Contributiva no ha tenido un criterio unánime por parte de Doctrinarios, es por eso que no ha podido establecerse un concepto de la Capacidad Contributiva por no existir una igualdad de opiniones, pero en base a lo estudiado podemos entender que la capacidad contributiva se entiende como el límite que tiene una persona a quien se le considera como sujeto pasivo, para pagar sus tributos.

De esta manera es necesario que analicemos mediante un concepto de lo que se entiende como Capacidad Contributiva:

El tributista peruano Gerardo Novoa Herrera en su artículo ***El Principio de la Capacidad Contributiva***, define a este principio como “la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado.”⁶

El Dr. Andrea Amatucci explica que la esencia de la capacidad contributiva la cual va de la mano o se relaciona con el criterio de justicia, es la solidaridad económica, política y social, que busca como fin el bien común partiendo de la potencialidad que tiene cada individuo de vivir en comunidad y define a la capacidad contributiva como

⁵ <http://dspace.uazuay.edu.ec/bitstream/datos/941/1/08924.pdf> pág. 43

⁶ <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/17169/17458>

“la capacidad económica considerada idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de los principios constitucionales”. (Amatucci, 2001, pág. 242)

Mediante estos conceptos se entiende el papel que el sujeto pasivo cumple dentro de la obligación tributaria, en donde existe el compromiso de contribuir con el Fisco pero teniendo en consideración que no podrá extenderse más allá de sus posibilidades, ya que lo que pretende este principio es que si un individuo tiene que contribuir con el Estado debe hacerlo en proporción a los ingresos que percibe. La capacidad contributiva es un principio que protege solamente al sujeto pasivo, en donde la presión tributaria del Estado no tiene nada que ver, más bien, es el límite que el Derecho Tributario le impone al Estado.

Podemos entender entonces que la expresión de “capacidad contributiva” se concibe como la fuerza económica y hace referencia a la idoneidad efectiva de recursos económicos por parte de los individuos. La capacidad contributiva entonces no solo influye en el sistema impositivo del Estado sino que también en el de cada impuesto, ya que se plantea un doble aspecto: sustancial y procedimental.

- En el primer aspecto, se entiende a la capacidad contributiva desde una aptitud subjetiva del individuo, por lo tanto hace referencia al gravamen real y no al gravamen personal
- En el segundo aspecto, se explica bajo el principio de solidaridad, el deber que tienen todos los individuos de contribuir con el gasto público.

Basándonos en lo antes expuesto, podemos decir que el concepto de Capacidad Contributiva si bien es un limitante para el fisco de cobrar tributos sin saber hasta cuanto puede contribuir una persona, en la práctica no se respeta en la forma en la que la Doctrina nos plantea, por el contrario, en la práctica resulta difícil establecer el límite

que posee cada individuo, es por eso que este principio merece ser analizado y aplicado conjuntamente con otros principios que el Derecho Tributario nos ofrece como el de Justicia y el de Igualdad, con el fin de que la aplicación de este principio sea eficaz.

1.2.2. Naturaleza Jurídica

El estudio de la Naturaleza Jurídica de este principio es establecer desde un punto de vista jurídico si se trata de una mera recomendación la cual debe ser aplicable en todo sistema impositivo o si estamos frente a un principio que debe ser observado o tomado en cuenta en el momento en que se elabore leyes tributarias. (Novoa G. H., 2006, pág. 102)

Existen varios doctrinarios que analizan el principio de capacidad contributiva y tienen diversos criterios en donde se evidencia que existe una contraposición de ideas con respecto a este principio, unos que analizan al principio de capacidad contributiva como un concepto de naturaleza económica y otros que piensan que este principio debe formar parte de un ordenamiento jurídico.

El argentino Giulliani Fonrouge habla del Principio de la Capacidad Contributiva afirmando que:

“Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación pero que no puede ser erigido en condición de dogma jurídico”⁷

El maestro italiano Gianni, así mismo, opina sobre el principio, llegando al mismo acuerdo que el profesor Giulliani en lo siguiente:

⁷ <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17169/17458>. Pág. 102

“la idoneidad de un determinado hecho para que sirva de índice de capacidad contributiva está reservado al legislador, y por lo tanto, aun cuando esa idea sea colocada como base de un tributo, constituye un concepto parajurídico que interesa al economista y no al jurista”⁸

Analizando estos criterios, considero que no se puede dejar este principio al libre criterio del legislador porque estamos frente a un principio que busca una justicia tributaria regulando obligaciones tributarias reales, en donde es real la situación del sujeto pasivo de poder cumplir con esta obligación; no tengo la misma opinión al decir que estamos frente a un principio en el que tienen incidencia solo los economistas, ya que si bien se trata de un término relacionado con el ámbito económico, el momento en el que es analizado y aplicado por un legislador ya pasa a tener relevancia jurídica.

Otros doctrinarios como el profesor Julio Fernández Cartagena que expone sobre este principio diciendo:

...“la capacidad contributiva es un principio implícito en la Constitución peruana. Ello sobre la base de dos consideraciones fundamentales: (i) la capacidad contributiva es un principio basado en la dignidad del hombre y el Estado Democrático de Derecho,... (ii) es el principio tributario por antonomasia, base de la cual derivan los demás principios consagrados...”⁹

Otros Autores prestigiosos como Pérez de Ayala, Héctor Villegas, Sergio de la Garza, Matías Cortés, han llegado a la conclusión de que (Ureña, 2015, pág. 19) “el principio de capacidad contributiva al estar consagrado, ya sea explícita o

⁸ <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17169/17458> pág. 103

⁹ <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17169/17458> pág. 104

implícitamente en las Cartas Políticas de los Estados, adquiere relevancia jurídica y constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.”¹⁰

Según los criterios de los autores expuestos con quienes me encuentro en de acuerdo, quiere decir que un principio al establecerse dentro de la normativa tributaria no puede ser considerado como una simple recomendación sino todo lo contrario, en el momento en el que los Estados incluyen a este principio dentro de su normativa tributaria o aún más de la Constitución, este principio pasa a tomar otro sentido, un sentido más importante en el que la obligatoriedad en su aplicación es un factor fundamental.

En el caso del Ecuador, en nuestra Constitución de la República no consta este principio, aunque nuestra normativa tributaria menciona a la “capacidad contributiva”, por eso es necesario afirmar que la naturaleza jurídica de este principio ha orientado a que nuestra legislación aplique y reconozca a este principio como un límite a la imposición tributaria del Estado.

1.2.3. La Capacidad Contributiva frente al Principio de Igualdad

El Principio de Capacidad contributiva ha tenido un gran desarrollo conjuntamente con el principio de igualdad tanto en la doctrina como en la jurisprudencia italiana y española.

Lo que estos dos principios en conjunto quieren decir es que debe tratarse por igual a las situaciones iguales, sin establecer parámetros que puedan diferenciar situaciones y establecerse como iguales o desiguales, esto hace la capacidad contributiva con las normas tributarias en donde la función del principio de igualdad

¹⁰<http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/21185/1/Tesis.pdf>

es trasladado al de capacidad contributiva y establece una condición económica suficiente para cada sujeto. (Marroqui, 2014, pág. 60)

Lo que se encargan de hacer estos dos principios en conjunto, es de dar solución a situaciones que en la práctica las legislaciones no alcanzan a regular, con el hecho de que no todas las personas poseen la misma economía y que por lo tanto al momento de crearse tributos no todos van a cumplir de la misma forma, entonces estos dos principios en conjunto lo que hacen es encomendar que estas situaciones sean tratadas por su condición, cabe entonces decir que ante estas situaciones las personas que tienen mayores posibilidades económicas deben pagar más que los que tiene menos posibilidades.

1.2.4. Características

Al existir varios criterios sobre lo que es la capacidad contributiva, la doctrina designa características para este principio en diferentes perspectivas:

Para Gerardo Novoa, es necesario analizar las características de este principio que lo hacen un principio tan importante para el Derecho Tributario y las sintetiza en dos:

1. Límite al Poder Tributario:

El doctrinario establece que este principio tiene dos grandes limitaciones, en primer lugar, una limitación formal que sostiene que el órgano normativo sea quien cree los tributos, lo que conocemos como principio de legalidad; en segundo lugar, una limitación material o de

fondo, que restringe al poder del Estado de obtener la riqueza de sus contribuyentes, es el principio de capacidad contributiva como tal.¹¹

2. Causa del Impuesto:

En cuanto a lo que respecta esta característica, consiste en la principal justificación en la “potencialidad económica”¹² de los sujetos pasivos para contribuir con el gasto estatal, esto es la capacidad contributiva.

Muchos doctrinarios denominan a la capacidad contributiva como “causa jurídica del impuesto”, ya que consideran que es la causa necesaria para la existencia de un tributo, partiendo que para crear un tributo es necesaria una justificación, no simplemente una imposición por parte del Estado, entonces, es ahí donde actúa el principio de capacidad contributiva.

Reconocen a la capacidad contributiva como una causa económica jurídica que se manifiesta de tres formas: i) capacidad de adquirir riqueza (renta), ii) posesión de la riqueza (patrimonio) y, iii) consumo de riqueza (gasto); de esta forma se establece la situación económica de cada sujeto y es ahí donde se traduce la capacidad contributiva. (Novoa G. H., 2006, pág. 106)

El Jurista Héctor Villegas, profesional del Derecho Tributario, en su libro “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, establece también características para el principio de capacidad contributiva, planteando las siguientes:

1. Real,
2. Individual,

¹¹ <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17169/17458>. Pág. 104

¹² <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/21185/1/Tesis.pdf> pàg. 21

3. Efectiva

- **Real:**

Hace referencia a la riqueza que posee cada sujeto para satisfacer un tributo, dejando de un lado la posibilidad de manifestar riqueza ficticia, esto en base a que “no se seleccionen como hechos imponible o bases imponible, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar la capacidad contributiva” (Villegas, 2001, pág. 199)

- **Individual:**

VILLEGAS, cita a SAINZ DE BUJANDA quien sostiene que la capacidad contributiva “supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto” (Villegas, 2001, pág. 199). Lo que queremos decir es que el sujeto debe cumplir con la obligación tributaria de forma individual, pagando con el patrimonio que el como sujeto pasivo de esa obligación posea, manifestando su capacidad contributiva de forma individual.

- **Efectiva:**

Esta característica a lo que se refiere es que el “el tributo no puede fijarse en un nivel superior a la capacidad mostrada por el acto o el hecho asumido como presupuesto”¹³. Lo que quiere decir es que la

¹³ <http://dspace.uazuay.edu.ec/bitstream/datos/941/1/08924.pdf> pág. 44

capacidad contributiva viene a ser un limitante para la creación de tributos por lo que sugiere que se contribuirá según la idoneidad que tenga el sujeto para pagar tributos.

1.3. Principio de Progresividad

El Principio de Progresividad tiene su origen en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, firmado en Diciembre de 1966, en donde los Estados que eran parte, tendrían la obligación de lograr un desarrollo de los derechos económicos, sociales y culturales, basándose en la Progresividad. (Calvo, 2014, pág. 144)

“Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos”¹⁴

Se entiende al principio de progresividad como “aquella cualidad del Ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja” (Collado, 2007, pág. 49)

El Principio de Progresividad no se trata de un principio tradicional, no hemos podido encontrar este principio en ninguna legislación americana, ya que tomaban a

¹⁴ <http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx> (Humanos, 1966)

este principio como una característica de ciertos tributos, se consideraba como un complemento al principio de proporcionalidad que se encargaba de gravar solamente a impuestos relacionados con renta y patrimonio. (Patiño, 2013, pág. 34). Este principio es utilizado como un medidor de justicia, porque se encarga de verificar la capacidad contributiva de cada persona para tributar, ya que establece cual será la tarifa o medida en que el sujeto contribuyente pagará. (Aguilar, 2012, pág. 38)

En el Ecuador, el Principio de Progresividad fue introducido en la Constitución de la República en el 2008, que consta en el Art. 300 que dice “**Art. 300.-** El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad,...”¹⁵, reconociéndose como un principio constitucional que forma parte del Derecho Tributario.

1.3.1. Concepto

El Principio de Progresividad se entiende como aquel principio relacionado con la justicia tributaria que define la capacidad económica de cada contribuyente, se encarga de establecer la tarifa de pago de cada sujeto, en donde la persona pagará según el patrimonio que posea, el que más tiene más paga.

Después de una breve introducción de lo que se encarga de hacer el principio de proporcionalidad, es necesario plasmar dentro de esta tesis, conceptos de este principio que doctrinarios han podido mencionar:

David Romo Rodríguez, en su tesis Alcance y Efectos de la Introducción del Principio de Progresividad en el Sistema Constitucional Tributario Ecuatoriano, a partir de la Constitución del 2008, cita al autor Plazas Vega quien en su obra *El*

¹⁵ Constitución de La República del Ecuador, pág. 145

Impuesto al Valor Agregado, expone una definición sobre el principio de progresividad que consiste en: ““El aumento de capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no sólo en su cuantía, sino también, especialmente, en su tarifa o incidencia” (Romo, 2009, pág. 20)

El Autor Ricardo Patiño, en su obra *Sistema Tributario Ecuatoriano; Principios de Derecho tributario y Régimen Tributario Administrativo*, expone que el Principio de Progresividad se trata de un parámetro que modifica la situación económica de una persona en comparación con los demás, y lo define como un principio que calcula “la fracción del impuesto a pagarse que aumenta a medida que aumenta el ingreso” (Patiño, 2013, pág. 21)

Fabiola Vintimilla en su tesis sobre *Propuesta del IVA Neutral con Enfoque a la Equidad Tributaria en el Ecuador en base al Análisis de las Tarifas y Armonización de los Principios Tributarios Constitucionales de Suficiencia Recaudatoria y Progresividad*, dice que la progresividad consiste en “Aquellos que poseen más contribuyen en mayor proporción que los que menos tienen” (Vintimilla, 2015, pág. 61)

Gracias a estas concepciones presentadas por varios doctrinarios ha sido posible entender al principio de progresividad, pudiendo decir que este principio aunque puede relacionarse con todos los principio del Derecho Tributario, establece una relación más íntima con el Principio de Capacidad Contributiva ya que ambos tiene como base fundamental la justicia tributaria, en donde se calcula el patrimonio que posee cada individuo y así calculando la tarifa que pagará en razón de lo que posee, sin embargo, las contribuciones realizadas por determinado individuo no podrán exceder su capacidad de pago.

1.3.2. Características

Según Juan Pablo Samaniego, en su tesis: “El Impuesto al Valor Agregado a la Luz de los Principios Constitucionales de Progresividad y Proporcionalidad” menciona que este principio ha acreditado varias características, mismas que expondremos a continuación: (Samaniego, 2016, págs. 34-35)

- **Aplicación Vertical:**

Esta característica refiere a que los contribuyentes serán situados dentro de varias categorías o grados, de acuerdo a su nivel de riqueza o capacidad de pago; y contribuirá con el gasto público en mayor o menor proporción esto en relación a la categoría en la que se le ubique.

Como ejemplificación de lo antes mencionado, expongo una tabla que obtuve del Servicio de Rentas Internas en donde se calcula el pago de impuestos en razón de los ingresos que un individuo adquiera por año.

Gráfico No. 1

Año 2017 - En dólares			
Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto fracción básica	Impuesto fracción excedente
0	11.290	-	0%
11.290	14.390	-	5%
14.390	17.990	155	10%
17.990	21.600	515	12%
21.600	43.190	948	15%
43.190	64.770	4.187	20%
64.770	86.370	8.503	25%
86.370	115.140	13.903	30%
115.140	En adelante	22.534	35%

Fuente: Servicio de Rentas Internas (SRI)

- **Enfoque General:**

El Principio de Progresividad debe abarcar a todo el Sistema Tributario en conjunto y no a cada uno de los tributos, es decir, que todos los tributos creados por el Sistema Tributario deben nacer respetando el Principio de Progresividad, como el IVA por ejemplo, impuesto del que hablaremos posteriormente pero que en simples líneas decimos que a pesar de ser un impuesto “indirecto” es creado por el sistema Tributario a la luz de todos los principios contemplados por nuestra legislación.

CAPÍTULO SEGUNDO

NOCIONES GENERALES SOBRE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL ECUADOR

2.1. Concepto

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un impuesto que ha sido adoptado por un gran número de países, su origen se remonta a la época de las grandes civilizaciones egipcias, pero, fue aplicado por primera vez en Francia en 1954 por Maurice Lauré, haciendo de este impuesto un éxito en la época al punto de que fue considerado y asumido por la Unión Europea, (Fernando Perez Royo, Antonio Cubero , 2013, pág. 702), desde ese entonces la doctrina ha dado a conocer de este impuesto como “impuesto indirecto” por su fenómeno de traslación, ya que se encarga de gravar cada etapa de producción sea de bienes o servicios pero es el consumidor final quien termina pagando todo el gravamen; se trata de un impuesto que ha sido considerado como uno de los más importantes y de gran utilidad para los Estados por su facilidad recaudatoria. Actualmente el Impuesto al Valor Agregado ha sido aplicado por 130 países en todo el mundo. (Bermudez, 2017)

Después de esta pequeña introducción sobre cómo nace el IVA me es necesario aclarar que dentro de la doctrina no se ha podido establecer un concepto uniforme sobre el Impuesto al Valor Agregado, por lo que me limitaré a mencionar a Doctrinarios que han plasmado sus ideas sobre lo que se considera como Impuesto al Valor Agregado:

Para el tributista Rodrigo Patiño Ledesma, el Impuesto al Valor Agregado consiste en un impuesto a las ventas y al consumo, explica que se trata de un impuesto que grava al bien o servicio que se adquiere, aumentando su precio para el consumidor final. (Patiño, 2013, pág. 183)

Para la Dra. Mayté Benitez, el IVA consiste en un impuesto de fácil recaudación que grava la transferencia de dominio en todas sus etapas de comercialización, esta autora, ve la necesidad de plantear un concepto de transferencia, para una mayor definición del Impuesto al Valor Agregado, entendiéndosele como todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles corporales, aun cuando la transferencia sea gratuita. (Benitez, 2009, págs. 215-216)

El IVA es considerado como un impuesto indirecto y esto es gracias a dos características: (Fernando Perez Royo, Antonio Cubero , 2013, pág. 656)

- No mide una manifestación de riqueza inmediata sino mediata, ya que el IVA no respeta la capacidad contributiva de las personas, simplemente grava la adquisición de bienes o servicios de las personas, es por eso que en el caso del Ecuador, se ha creado el concepto de “canasta básica”, esto con el supuesto fin de respetar la capacidad contributiva de las personas con el objetivo de valorar desde este punto de vista lo que se considera necesario para las personas y no gravarlas con IVA.

Quienes defienden que gracias a la canasta básica se respeta de cierto modo la progresividad del IVA, pienso que se contradicen ya que han englobado bienes y servicios que suponen ser de primera necesidad con

el fin de que las personas que no poseen recursos económicos no paguen este impuesto, pero esto para mi modo de pensar viene a ser una concepción indirecta porque no respetan ciertos productos que deberían ser parte de la canasta básica por ejemplo como el caso de la vestimenta, los uniformes que los colegios sean públicos o privados imponen para aquellos niños que asisten a sus instalaciones.

En el Impuesto al Valor Agregado, no se aplica de igual manera el principio de capacidad contributiva como se lo hace en el Impuesto a la Renta por ejemplo.

- Es un impuesto indirecto porque tiene como aspecto fundamental el fenómeno de traslación, ya que el sujeto pasivo no es quien soporta la carga de tributo sino una tercera persona a la que se le conoce como consumidor final.

El hecho de establecer al IVA como un impuesto indirecto quiere decir que se trata entonces de un impuesto regresivo ya que este se aleja de la justicia tributaria, sin medir la capacidad contributiva de la persona en donde al comprador le toca pagar lo que corresponde como IVA camuflado en el precio final del bien o servicio.

2.2. Objeto y Sujetos

En el Impuesto al Valor Agregado, así como en los demás impuestos creados por ley, se les ha determinado un objeto que corresponde al motivo por el que fue creado y, por ende, quienes son las personas que tienen que cumplir con dicha imposición a quienes la ley se encarga de denominar como sujetos de la obligación tributaria.

2.2.1. Objeto

El objeto sustancial del IVA, se entiende que es la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas las etapas de comercialización¹⁶, en el caso del Ecuador, el IVA grava también la transferencia en el caso de Derechos de Autor, a la Propiedad Industrial, los Derechos Conexos y sobre el valor de los Servicios Prestados.

La Ley de Régimen Tributario Interno ecuatoriano, en su Artículo 52, habla del objeto del IVA nos dice que “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.”¹⁷

En el Artículo 53 de la misma ley, define que la transferencia se produce con la realización de varios actos:¹⁸

1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos...
2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa...

¹⁶ <http://www.sri.gob.ec/web/guest/iva>

¹⁷ Art. 52 de Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento del Registro Oficial No. 94 de 23 de Diciembre de 2009.

¹⁸ Art. 53 de Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento del Registro Oficial No. 94 de 23 de Diciembre de 2009.

3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.

A diferencia del RLORTI¹⁹, que en su capítulo II, Art. 140 establece una clasificación más extensa, considerando aparte de las ya mencionadas la siguiente:

“4. El impuesto grava también a la prestación de servicios en el Ecuador por parte de personas naturales o sociedades”

2.2.2. Sujetos

Como parte del Impuesto al Valor Agregado la ley ha determinado un sujeto activo para la recaudación del impuesto y un sujeto pasivo quién pagará con la imposición.

- El sujeto activo del IVA es el Estado, que en el caso del Ecuador, delega al Servicio de Rentas Internas (SRI), para administrar y recaudar impuestos.
- En el caso del sujeto pasivo del IVA, nuestra legislación se ha encargado de dividir al sujeto pasivo del IVA en: contribuyentes, agentes de percepción y agentes de retención.

Los **contribuyentes** son sujetos que se dedican a actividades de importación mercaderías, estas actividades al cumplir con el hecho generador establecido por nuestra legislación, grava las actividades de

¹⁹ Art. 140 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno del registro Oficial No. 448 del 28 de Febrero de 2015

ingreso de mercadería a nuestro país y quien se dedica a esta actividad tiene que pagar un valor que corresponde a lo que hablamos de IVA.

El Art. 25 del Código Tributario ecuatoriano, habla sobre los contribuyentes estableciendo que “es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”²⁰

En el caso de los **agentes de percepción**, se consideran dentro de este grupo las personas naturales y sociedades que se dedican a la transferencia de bienes o servicios que se encuentren gravados con IVA, las personas naturales y sociedades que presten servicios establecidos con una tarifa, los comisionistas por el monto de su comisión. (Benitez, 2009, pág. 220)

El Art. 29 del Código Tributario ecuatoriano en el numeral 2, menciona a una clasificación de los sujetos pasivos identificándolos como responsables entre los cuales identifica los agentes de percepción como “...entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.”²¹

En el caso de estos dos sujetos, es necesario hacer un paréntesis ya que existen expertos que consideran que diferenciar al contribuyente y a los

²⁰ Artículo 25, Código Tributario, Codificación No. 2005-09, Pág. 5

²¹ Artículo 29 #2, Código Tributario, Codificación No. 2005-09, Pág. 7, Reformado por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 405-S, 29-XII-2014

agentes de percepción es erróneo ya que explican que los contribuyentes como sujetos pasivos que se dedica a la importación de bienes, están sujetos de igual forma a ser agentes de percepción. Yo considero que es necesaria establecer la clasificación de contribuyente ya que si bien el Derecho Tributario establece las actividades que deben cumplir cada sujeto pasivo para pagar el IVA, considero que dejan de lado a los consumidores finales que a la final aunque las legislaciones no lo regulen ni consideren para la clasificación explicada, la doctrina si se ha encargado de considerar al consumidor final como un “sujeto pasivo de hecho” dentro de la relación tributaria porque a la final somos quienes pagamos el impuesto en cuestión y quienes en la práctica nos hemos denominado como contribuyentes.

Y por último, los **agentes de retención** son las entidades u organismos del sector público, sociedades, sucesiones indivisas, personas naturales consideradas como contribuyentes especiales por el SRI, las empresas emisoras de tarjetas de crédito (Benitez, 2009, pág. 220), entre otras determinadas en nuestro cuerpo normativo, quienes deben pagar IVA por las adquisiciones de bienes o servicios prestados por sus proveedores, las cuales se encuentran gravadas por nuestra legislación. El Art. 29 del Código Tributario ecuatoriano en el numeral 1, establece a los agentes de retención como sujetos pasivos que dice “Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad

de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.”²²

Aunque no es un tema de desarrollo de la presente tesis, considero importante mencionar de forma breve que en el caso de los Agentes de Percepción, quienes están obligados a realizar la prestación y a la vez el pago del tributo, la ley ha previsto la devolución del pago de este impuesto para quienes cumplen con ciertas modalidades establecidas por la normativa, cuestión que considero importante porque dentro de esta clasificación de sujetos pasivos, se encuentran entidades del sector público a quienes se les asigna un presupuesto y donde resulta ilógico que sea el mismo Estado quien se pague impuestos así mismo. (Patiño, 2013, págs. 187-189)

Nuestro Código Tributario establece además dentro de la clasificación de los sujetos pasivos a los **sustitutos** considerados como “las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.”²³

2.3. Hecho Generador y Base Imponible

En la creación de todo impuesto y en este caso del IVA, la ley ha establecido que para poder pagar con dicha contribución los sujetos tienen que cumplir con presupuestos a los que la ley se ha encargado de llamar hecho generador y por supuesto

²² Artículo 29 #1, Código Tributario, Codificación No. 2005-09, Pág. 6, Reformado por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 405-S, 29-XII-2014

²³ Artículo 29 #3, Código Tributario, Codificación No. 2005-09, Pág. 7, Agregado por el num. 3 del Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 405-S, 29-XII-2014

establece también una tarifa para el pago del impuesto o lo que se le conoce como base imponible.

2.3.1. Hecho Generador

El hecho generador consiste en el presupuesto fijado por la ley para configurar el tributo y así dar origen a la obligación tributaria (Fernando Perez Royo, Antonio Cubero , 2013, pág. 714), esto consiste en realizar el acto o celebrar el contrato que implique transferir el dominio de bienes o la prestación de servicios, emitiendo la respectiva factura. (Benitez, 2009, pág. 219).

El autor Antonio Cubero Truyo, cita una definición sobre el hecho generador del IVA y dice: “Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito especial del impuesto por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”. (Fernando Perez Royo, Antonio Cubero , 2013, pág. 714)

El Art. 61 de la LORTI habla sobre el hecho generador estableciendo una diversidad de momentos:²⁴

1. En las transferencias locales de dominio de bienes,
2. En las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio,
3. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas,

²⁴ Art. 61, de Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento del Registro Oficial No. 94 de 23 de Diciembre de 2009

4. En el caso de uso o consumo personal,
5. En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, y,
6. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios.

Dentro del hecho generador de cada uno de los supuestos antes mencionados se ha establecido momentos en donde se cumple su ciclo de formación, como en los siguientes casos:

- La transferencia de cualquier tipo de bienes muebles:

Dentro de la transferencia de bienes entendemos varias acciones como el caso de las personas naturales o sociedades que tengan por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, venta de bienes muebles de naturaleza corporal que se hayan recibido por consignación o arrendamiento, el uso o consumo personal de bienes muebles de naturaleza corporal que provengan de una venta o producción. (Patiño, 2013, pág. 185)

En este caso entendemos que se utiliza un concepto económico ya que pensamos en la palabra compra, (Fernando Perez Royo, Antonio Cubero , 2013, pág. 715), pero la realidad engloba que la transferencia puede hacerse a cualquier título, entonces, se cumple el hecho generador en el momento en el que se da la transferencia pero lo que cabe preguntarse en este caso es, ¿en qué momento se realiza el pago del IVA? Nuestra legislación establece que el pago del IVA en estos casos se hará en el momento de la facturación por la transferencia del bien. (Benitez, 2009, pág. 219).

- Prestación de Servicios:

La prestación de servicios se entiende cuando una persona se pone a órdenes de otra para realizar actividades lícitas, las cuales se encuentran gravadas con IVA.

Antonio Cubero Truyo, define que las prestaciones de servicios consisten en “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con la ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”²⁵.

En este caso el verbo rector es la prestación de servicios, pero se entiende que el IVA se pagará cuando los servicios sean prestados de forma efectiva, es por eso que así mismo nuestra normativa dice que se entiende por prestación efectiva cuanto existe un pago total o parcial a elección del contribuyente y que se emitirá la factura en estos dos casos según como desee quien pague por el servicio.

- Importación de bienes o servicios:

En este caso, nos encontramos frente a un negocio jurídico que tiene un carácter mercantil en donde bienes que se importan ingresan al país, por aduanas, y se conjuga el hecho generador en el momento en el que se pagan los aranceles determinados por los bienes importados, dentro de estos aranceles se encuentra el IVA. (Patiño, 2013)

En el caso de la importación de servicios, puedo decir que existe poca regulación al respecto, volviéndose un tema complicado.

La formalización para la prestación de servicios por un extranjero es imposible de emitir una factura por parte de ellos ya que no sería de un documento con validez dentro de nuestro país entonces ¿cómo hacer

²⁵ (Fernando Perez Royo, Antonio Cubero , 2013, pág. 216)

válido el pago del IVA en estos casos? La única solución viable que se ha podido presentar es emitir una liquidación de compra por parte de quien va a comprar los servicios. Aunque es difícil identificar el hecho generador en estos casos, la costumbre nos ha sido útil para entender que el hecho generador se suscita en el momento en el que se emite la liquidación de compra.

2.3.2. Base Imponible

El cálculo de la base imponible sobre la cual se aplicaría el impuesto consiste en una sencilla operación, en donde se aplica la tarifa sobre la base imponible que da como resultado el valor del impuesto, en el caso del Ecuador.

Es necesario a la vez indicar que la tarifa consiste en el porcentaje que el Estado impone el cual se aplica sobre la base imponible para obtener como resultado el valor del impuesto, en el Ecuador, actualmente, la tarifa del IVA del 12%.

La aplicación del IVA en la transferencia de bienes, la base imponible será el precio del bien que se está vendiendo, en este caso, es posible reducir la base imponible cuando se trate de descuentos, deducciones, intereses por financiamiento de deudas, propinas (siguiendo este orden).

En el caso de la prestación de servicios la base imponible será el precio acordado entre las partes.

En las importaciones de bienes, la base imponible será el precio que costea la desaduanización de los bienes que importó más los costos por transporte, seguros y otros aranceles.

Existen ciertos casos en donde se realiza una importación de bienes especiales que ingresan al Estado bajo ciertos regímenes especiales en donde son usados por un tiempo, y vuelven a reexportarse, en estos casos la base imponible es el valor de depreciación del bien.

Como ejemplo de estos bienes especiales hacemos referencia a aquellos que son utilizados para construcciones de obra pública en donde el contratista no posea dicho bien y para eso es necesario una importación del mismo por ser de necesidad, entonces, se nacionalizan estos bienes por el tiempo que serán utilizados hasta que vuelvan a ser reexportados.

En el caso de la permuta y las donaciones, la base imponible será el precio del mercado, solo que, en la donación quien paga el valor del impuesto es quien realiza la donación.

El Art. 16 de la LORTI nos dice que la base imponible “está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

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

1. Los descuentos y bonificaciones normales concedidas 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.”²⁶

2.4. Importancia del IVA en la Recaudación Nacional de Tributos.

El Impuesto al Valor Agregado, como se ha explicado en líneas anteriores ha sido aplicado por varios países del mundo, ya que con las características que igual he podido explicar sobre el IVA, se ha considerado un impuesto que permite una recaudación económica de una manera fácil.

El IVA fue también adoptado por países Latinoamericanos, como Colombia Perú y Ecuador, por lo tanto, es necesario hacer un recordatorio de la aplicación del IVA en el Ecuador.

2.4.1. Antecedentes Históricos

En el Ecuador, en 1923 existía un impuesto aplicado a las Ventas y sustitutivos, en 1970 fue reemplazado por el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios (Pérez, 2015), pero gracias a la reforma tributaria que presentó el ex presidente Rodrigo Borja Cevallos, en el año de 1989, introdujo a nuestra legislación el Impuesto al Valor Agregado comenzando con una tarifa del 10 %, posteriormente entre los años 1999 y 2001 aumentó la tarifa del 10% al 12 % como consecuencia de lo que la historia conoce como el feriado bancario, aunque estuvo en vigencia solo 3 meses.

Subsiguientemente, por el hecho de que el Ecuador sufrió un terremoto de grandes magnitudes que dejó estragos en la población, el Estado se vio en la necesidad de crear un proyecto de Reactivación Económica en donde subían la tarifa del IVA del

²⁶ Art. 16, de Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento del Registro Oficial No. 94 de 23 de Diciembre de 2009

12 al 14% por un tiempo de un año, con excepción de las provincias de Manabí y Esmeraldas que mantenían la tarifa del 12%, esta medida se tomó con el fin de obtener recursos que sirvan para la reconstrucción de los lugares afectados por el Terremoto; actualmente la tarifa del IVA regresó a la regulada por la Ley de Régimen de Tributario Interno. Actualmente nuestra legislación maneja dos tipos de tarifas para el IVA, 12% y 0%.

2.4.2. Recaudación del IVA en el Ecuador

La recaudación tributaria, dentro del Ecuador, es el segundo ingreso más importante que tiene el presupuesto estatal después de la explotación petrolera, gracias a estos ingresos se ha podido solventar gastos públicos y obras que son de beneficio para los habitantes.²⁷El Impuesto al Valor Agregado, considerado como un impuesto indirecto, fijo y real, considerado como es uno de los impuestos que mayores ingresos económicos se ha obtenido en el pasado y en el presente, viniendo a representar una parte importante del Presupuesto Estatal.

Como mencioné anteriormente, nuestra legislación establece dos tarifas (0% - 12%) para el IVA las cuales son aplicadas de la siguiente forma:

En el caso de la Tarifa del 0%, obedece a los principios de capacidad contributiva y progresividad, el fin de este impuesto es aplicarse en bienes y servicios que de cierto modo respeten la canasta básica y que respeten las actividades no dejan suficientes recursos económicos a las personas, sin embargo el IVA, es un impuesto que al ser general no tiene como objeto la redistribución de la riqueza como pasa con otros impuestos en el Ecuador, el IVA es pagado por todos y cada una de las personas

²⁷ https://www.academia.edu/31263876/IMPORTANCIA_DE_LOS_IMPUESTOS_EN_ECUADOR pág. 2

que a pesar de tratar de regular una desigualdad recaudatoria mediante esta tarifa, no resulta ser suficiente ya que no abarca todos los bienes y servicios necesarios.

Como acotación es importante explicar lo que consiste la canasta básica tomando la explicación del INEC que establece que la canasta básica no es más que un conjunto de productos y servicios que son de primera necesidad que requiere una familia para poder subsistir por un periodo de tiempo, esto quiere decir que los bienes y servicios que conformen la canasta básica deberán gravarse con tarifa 0 y la producción de ellos no deberán ser afectados por la tarifa del 12%.

Por otro lado, la tarifa del 12% se aplicará para todos los bienes y servicios que cumplan con el hecho generador y que no se encuentren regulados con tarifa 0% por nuestra normativa tributaria.

El IVA, tanto en el Ecuador, como lo explicado en la doctrina, abarca todas las fases de comercialización pero tiene especial incidencia en el precio final del producto en el momento en el que es vendido al consumidor final; a pesar de eso, el IVA es utilizado como crédito tributario por los productores usado en la declaración que se efectúa mensualmente por este Impuesto.

El SRI, ha permitido facilitarme información sobre la recaudación del IVA en los últimos 5 años en donde ha existido una leve tendencia a disminuir la recaudación hasta la actualidad como lo presento a continuación:

Gráfico No. 2

AÑO	RECAUDACIÓN IVA
2013	\$6,186.299.030
2014	\$6,675.975.127
2015	\$6,500.436.000
2016	\$5.704.147.000
2017	\$6,314.931.000

Fuente: Servicio de Rentas Internas

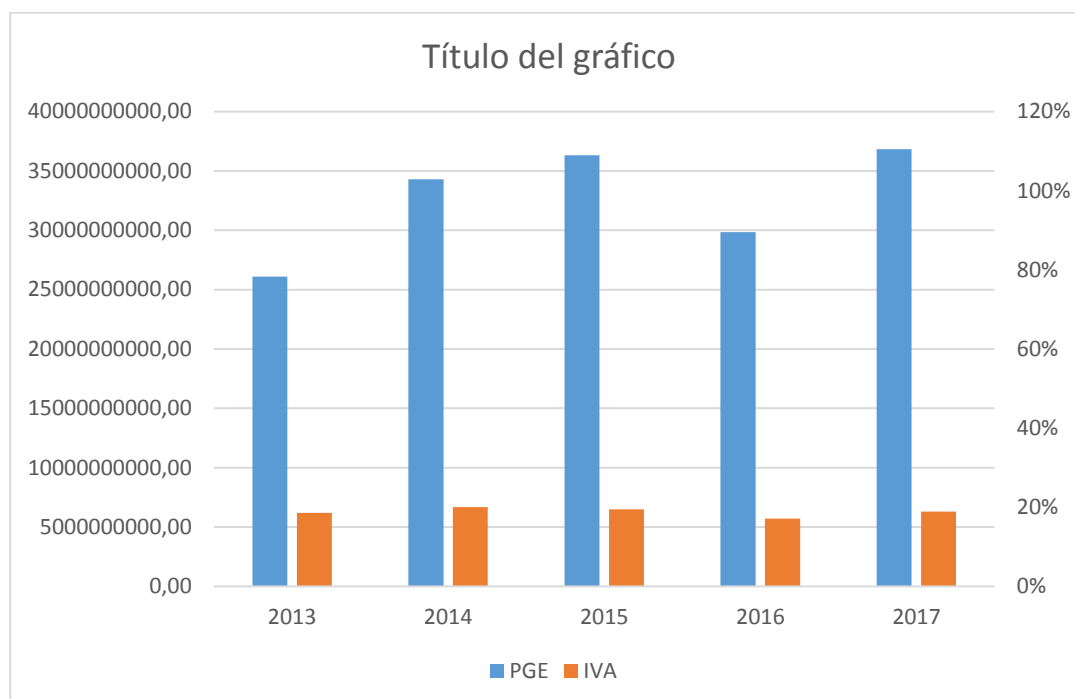
Elaboración: Autor

En los montos anteriormente presentados estoy considerando el IVA recaudado por concepto de “operaciones internas”²⁸ y de “importaciones”²⁹ A través de los datos correspondientes a la recaudación del IVA entre los años 2013 – 2017, se pudo establecer que durante este periodo existió una recaudación máxima de \$6,675.975.127 en el año 2014 y una mínima de \$5.704.147.000 en el año 2016, pero ha existido una mínima variación en cuanto al ingreso del IVA al PGE.

²⁸ Se considera a aquellas transferencias correspondientes a compra-venta de bienes o prestación de servicios realizados dentro del Ecuador.

²⁹ Corresponde a todos los bienes y servicios que se prestan al Ecuador y que ingresan a través de Aduanas.

Gráfico No. 3

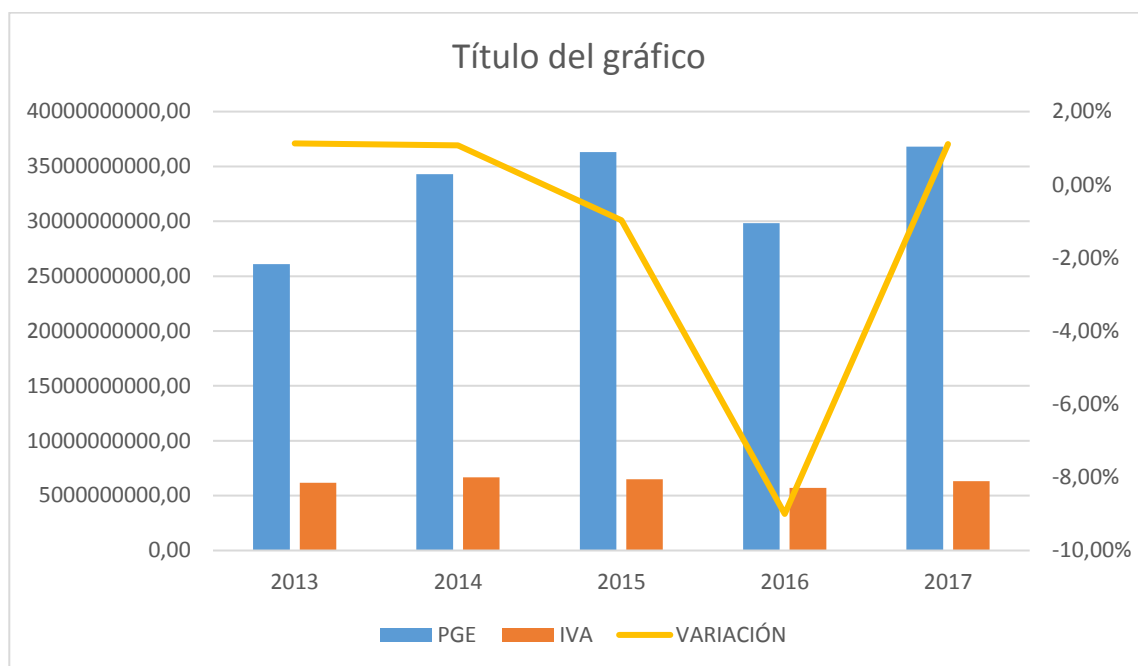


Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: El Autor

Del gráfico No. 3 me he tomado la libertad de analizar qué porcentaje corresponde al IVA partiendo de cuál fue el presupuesto aprobado para cada año entre el período 2013-2017, en donde se establece que el IVA representa entre un 17% a un 24% dependiendo del año dentro del periodo analizado, verificando que el IVA realmente consiste en un Impuesto que representa un porcentaje considerable dentro del PGE.

Gráfico No. 4



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: Por el Autor

En el Gráfico No. 4, me permito calcular mediante una regla de tres simple si el porcentaje de recaudación dentro de estos años ha tenido un incremento o decremento, en donde es posible evidenciar que la Recaudación del IVA ha tenido un déficit en los años 2015 y 2016 de -1% y -9% respectivamente, es por eso que evidentemente este decrecimiento en la recaudación del IVA ha provocado una baja en el PGE.

El Impuesto al Valor Agregado, es considerado por varios doctrinarios como un impuesto de mucha utilidad, pero consideran que este impuesto sería perfecto si tuviera una tarifa única con el fin de no afectar la base gravada por este impuesto aunque consideran que este impuesto va en contra del principio de progresividad y esto no daría una solución a la regresividad (Bermudez, 2017, pág. 31), esto también

entiende que en caso de estar frente a una posible variación en la tarifa (alza) de este Impuesto si bien genera más ingresos para el Estado, también estamos quitando ese ingreso del bolsillo a quienes contribuyen con este impuesto, poniendo como ejemplo los datos extraídos del SRI, en el año 2017 se recaudó \$6,314.931.000. Por concepto de IVA, fue el monto que los ecuatorianos perdieron de sus bolsillos.

El IVA es considerado dentro de la recaudación tributaria Nacional como un ingreso permanente, equivalente al ingreso esperado a futuro (Leal, 2006), en donde establece que si la recaudación de este impuesto incrementa, también incrementa el presupuesto estatal; este impuesto, según los datos proporcionados por el SRI, representa un porcentaje alrededor del 8% del PGE. (Bermudez, 2017, pág. 72), implicando como lo dije anteriormente que el alza de la tarifa de este impuesto, a pesar de tener la tarifa más baja de Latinoamérica, sería de gran beneficio para el PGE para financiar varias necesidades sociales, a la vez, tendría un efecto negativo para los pobladores, sobre todo quienes menos capacidad económica poseen.

Por otra parte es necesario establecer el supuesto de una disminución de la tarifa del IVA, el cual cabe recalcar que a lo largo de la historia tributaria ecuatoriana ha venido pasando por incrementos como lo habíamos explicado al comenzar este capítulo, en donde varios autores y analistas al estudiar este tema, consideran la posibilidad de reducir la tarifa del IVA asegurándose de que existen varias formas de equiparar o solucionar el déficit que causaría al PGE, una disminución del IVA. (Bermudez, 2017, pág. 77)

En la suposición de que el IVA sufra un decremento en cuanto a su tarifa estamos ante el hecho total de que los ingresos permanentes calculados por el Estado decrecerían afectando el Presupuesto General del Estado, imposibilitando el

cumplimiento de gastos conllevados por el Estado; existen varias formas de cubrir con este déficit económico, como por ejemplo los países desarrollados, calculan sus ingresos permanentes mediante la recaudación tributaria de impuestos directos, como el impuesto a la renta por ejemplo, poniendo esta premisa como alternativa de financiamiento a una reducción de tarifa del IVA.

El autor Rafael Bermúdez, en su libro EL IVA Y EL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO, plasma su opinión analizando primeramente los gastos que ha generado el Estado y propone la posibilidad de disminuir la tarifa del IVA pero a su vez como solución al déficit que esto provocaría, sugiere la posibilidad de que el Estado evite el subsidio a ciertos elementos como el gas de consumo doméstico y al combustible de consumo en general (Bermudez, 2017, págs. 77-79)

Considero que para pensar en una disminución del IVA, si bien existen varias formas en las cuales podría existir una compensación, pienso que el punto principal para la aplicación de una alternativa, es respetar la capacidad contributiva y el principio de progresividad que me he permitido desarrollar anteriormente, con la finalidad de establecer una opción que se apegue más a lo que dice nuestra legislación.

CAPITULO TERCERO

LA APLICACIÓN DEL IVA Y SU EFECTO EN LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y PROGRESIVIDAD.

3.1. Análisis de Resoluciones Judiciales de la Corte

Constitucional sobre el efecto que produce el IVA en los Principios de Capacidad Contributiva y Progresividad.

Después de un desarrollo teórico en los capítulos anteriores es necesario desarrollar en este capítulo un tema práctico en el que será necesario exponer y analizar resoluciones judiciales que nos permitan establecer los efectos del IVA frente a los principios de capacidad contributiva y de progresividad.

Empezamos mencionando que la Corte Constitucional en la sentencia N° 046-15-SIN.CC, en el caso N° 0017-15-IN, (Acción de Inconstitucionalidad, 2015, pág. 10) hace una mención de los principios del Art. 300 de nuestra Constitución pero además menciona la relación que tienen los principios de capacidad contributiva y progresividad con el principio de equidad estableciendo que:

“...la equidad posee un ámbito vertical en donde los sujetos con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida, lo que tiene relación con el principio constitucional tributario de progresividad, ya que el mismo exige tomar en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos, de forma tal,

que quienes tienen mayor capacidad deban asumir obligaciones mayores, y con ello la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad contributiva.”

En la primera sentencia, si aplicamos al IVA y analizando lo dicho por la Corte Constitucional, evidentemente se define lo que consistiría la capacidad contributiva y progresividad, pero no surte los mismos efectos con el Impuesto al Valor Agregado ya que como se había explicado el IVA es un impuesto indirecto, esto hace que los contribuyentes de este impuesto no lo hagan según su capacidad económica, sino que contribuyen según la transferencia de bienes o servicios.

La Sentencia del caso N° 017-15-IN, hace también mención a los principios tributarios mencionando los principios importantes para esta tesis diciendo que:

“...un tributo será justo cuando en su nacimiento y aplicación se tomen en cuenta las garantías de legalidad, generalidad, progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, razonabilidad y capacidad contributiva, las mismas que no solo limitan el poder tributario con el que cuenta el Estado, sino que reconoce derechos y garantías en favor de quienes adquieren la calidad de contribuyente...” (Acción de Inconstitucional, 2015, pág. 16)

En el segundo caso, la Corte Constitucional establece que los principios del Derecho Tributario limita el poder del Estado en cuanto a su coercitividad para el pago de impuestos, esto se cumple de forma parcial, ya que si bien estos principios limitan el poder coercitivo del Estado para la recaudación de tributos, pienso que esto solamente se aplica para los impuestos directos, ya que ellos si respetan de forma total los principios tributarios, cuestión que no sucede con los impuestos indirectos como el caso del IVA, es el modo que el Estado utiliza para obtener recursos económicos a

pesar de que no se respeta de cierto modo la capacidad contributiva y la progresividad de los impuestos.

Como resultado del análisis de estas dos sentencias, la Corte Constitucional se ha encargado de resaltar los principios que resultan importantes para el derecho tributario y con especial cuidado los principios de capacidad contributiva y progresividad que como acota la Corte Constitucional, los principios han posibilitado el nacimiento de derechos y garantías para quienes se les considera como contribuyentes, es por eso que necesitan de mayor observación por parte de nuestro sistema tributario ya que en el caso del IVA no se cumple con los principios de capacidad contributiva y progresividad por ser un impuesto que se ha sujeto a gravar la compra de bienes y servicios y no gravar el patrimonio de una persona, dejándonos en la imposibilidad de aplicar estos principios, además me es necesario resaltar la opinión realizada por la Corte en donde dice que un tributo será justo cuando tenga en cuenta los principios del Derecho Tributario, acotación que no tampoco es aplicada al Impuesto al Valor Agregado y que engloba el problema manifestado en líneas anteriores en donde la necesidad de que nuestro sistema tributario tenga mayor atención a este tributo es más grande.

3.2. Análisis de Derecho Comparado

Es necesario mencionar que varios países de América Latina han aplicado el IVA dentro de su legislación, me resulta largo detallar la aplicación del IVA en cada país es por eso que he elegido a Colombia y Perú como los países más opcionados para comparar.

3.2.1. El Impuesto al Valor Agregado en Colombia

El IVA en Colombia, de igual manera, es aplicado ya por algún tiempo, al comparar legislaciones creo que es importante realizar una breve reseña historia de lo que ha sido el IVA dentro de cada país.

3.2.1.1. Breve reseña histórica sobre el IVA

El IVA en Colombia ha pasado por un proceso de evolución bastante largo, fue adoptado en 1963 como un impuesto monofásico aplicado a las actividades manufactureras e importaciones (Moncayo, 2016), comenzó con una tarifa del 3% aunque existían otras tarifas diferenciales de 5%, 8% y 10% (Contaduría, 2017).

En el año de 1966, el IVA se convirtió en un impuesto plurifásico pero solo de la primera etapa de comercialización y estableció la posibilidad de descontar los impuestos pagados por materia prima relacionadas con el producto terminado, además, hubo un incremento en las tarifas diferenciales, pero en la tarifa general no hubo ningún cambio (Contaduría, 2017).

En el año de 1971, se extiende el IVA para los servicios pero los que se encontraban relacionados con los servicios intermedios de producción (Elizabeth Alfonso, Sindy Romero, 2015, pág. 6), y se estableció que el hecho generador del impuesto era la importación (Contaduría, 2017), pero esta vez se modificó la tarifa general al 4%, y las tarifas diferenciales se incrementaron al 10%, 15% y 25% respectivamente. (Elizabeth Alfonso, Sindy Romero, 2015)

En 1974, se establecieron nuevos hechos generadores y la tarifa general subió al 15% y para los servicios existían dos tarifas, 15% - 6%, además, se crearon

exenciones para este impuesto con su derecho a devolución. (Elizabeth Alfonso, Sindy Romero, 2015)

En 1983, el IVA pasó a gravar todas las etapas de comercialización y reformó la tarifa del 15% al 10%, por otro lado, en este mismo año crean un Régimen Simplificado para pequeños comerciantes. (Contaduría, 2017). En el año de 1990, se hizo una reforma a la tarifa del IVA unificándola y estableciéndola en un 12%, en 1992, el IVA pasó a considerarse como un impuesto al consumo, y establecieron varias exclusiones para la aplicación del IVA pero en un año (1993) se decidiría incrementar la tarifa a un 14%. (Elizabeth Alfonso, Sindy Romero, 2015)

Para el año de 1994, de nuevo se decide reformar el IVA subiendo su tarifa a un 16%, pero para 1997-1998 se redujo nuevamente la tarifa a un 15% y se introdujeron sanciones penales para quienes no pagaran por el IVA. En el año 2000 el IVA volvió a subir al 16%, tarifa que se mantuvo hasta el 2012 ya que se establecieron dos tarifas del 5% y del 16% para bienes y servicios gravados y 0% para bienes y servicios exentos. (Elizabeth Alfonso, Sindy Romero, 2015)

Para el año 2014 se dividió a los responsables del IVA en grupos según sus ingresos y actividades económicas, en el 2016 la aumentó del 16% al 19%. Y se creó un tipo penal para quien evada el Impuesto. (Contaduría, 2017)

3.2.1.2. Aplicación del IVA en Colombia

Actualmente la Tarifa del IVA en Colombia es del 19% misma que comenzó a aplicarse desde el 1 de febrero de 2017; para la aplicación de esta tarifa la legislación colombiana ha establecido cuatro formas de cumplir con el hecho generador del impuesto y son: (Elizabeth Alfonso, Sindy Romero, 2015)

- Venta de bienes corporales muebles gravados
- Prestación de servicios gravados
- Importación de bienes gravados
- Operación de juego de suerte y azar con excepción de las loterías

Los responsables de pagar el IVA o considerados como sujetos pasivos son:
(Stevens, 2017)

- Vendedor habitual
- Prestador de servicios
- Importador
- Operador de juegos

Como había explicado anteriormente, en la actualidad la legislación colombiana ha aplicado una tarifa del 19%, pero es necesario mencionar que manejan varias tarifas que son aplicadas a bienes y servicios según la diferencia que la legislación Colombiana le haya dado, en donde el 5% se aplica para productos y servicios del sector agrícola, entre otros, y el 0% para aquellos productos y servicios que se encuentran dentro de la canasta familiar, por lo que me permito exponer un tabla que identifica los productos y servicios que tienen esa diferenciación.

Gráfico No. 5

TARIFAS DIFERENCIALES DE IVA	
TARIFA 5% servicios	
Almacenamiento de productos agrícolas en almacenes generales de depósito	
Planes de medicina prepagada y complementarios, las pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales	
Servicios de vigilancia, supervisión, conserjería, aseo y temporales de empleo	
TARIFA 5% bienes	
Café tostado y descafeinado, Trigo, avena, maíz y arroz para uso industrial	
Sorgo de grano, harina de trigo	

TARIFAS DIFERENCIALES DE IVA
Salchichón, butifarras y mortadela.
Tampones y toallas higiénicas
Pañales
Papel higiénico
Bicicletas con un precio inferior a 1 millón y medio
TARIFA 14%
Venta de cervezas de producción nacional y para las importadas

Fuente: (Stevens, 2017)

Elaborado por: El Autor

Cabe también mencionar que la legislación colombiana ha establecido una tarifa 0 para aquellos bienes y servicios exentos, los cuales no creo necesario mencionar pero se encuentran diferenciados por las leyes colombianas

3.2.2. El Impuesto al Valor Agregado en Perú

Es necesario hacer una comparación también con Perú ya que es un país que así mismo ha aplicado el IVA dentro de su sistema tributario y además, actualmente, es considerado como uno de los países más estables económicamente en América del Sur.

3.2.2.1. Breve Reseña Histórica

El IVA o el Impuesto General a las Ventas, como es conocido en este país, tiene su origen en el denominado Impuesto a los Timbres Fiscales, tributo que estaba encargado de regular las ventas y toda transacción que implicara el movimiento de fondos, produciendo una afección al precio de venta sin considerar ninguna reducción. (Dueñas, 1999, pág. 161), este impuesto era de carácter plurifásico acumulativo sobre el precio total del bien en donde la tarifa general aplicada era del 5% (Zolezzi, 2015, pág. 27)

En el año de 1973, se estableció el Impuesto a los Bienes y Servicios que se encargaba de gravar la venta de bienes a nivel de fabricante o importador la cual en la primera etapa de comercialización era aplicada un impuesto monofásico que gravaba la venta de fabricante o importador, (Dueñas, 1999, pág. 162), para ese entonces, el impuesto antes expuesto comenzó con una tarifa del 15%, además, existían otras tarifas diferenciales aplicadas para la adquisición de determinados bienes y prestación de servicios como por ejemplo las actividades de construcción a las cuales se les aplicaba una tarifa especial del 3%, por otro lado, se aplicó una tarifa especial del 1% para el impuesto a las ventas a nivel del mayorista sobre el total de sus ventas. (Zolezzi, 2015, pág. 27)

En el año de 1982 se implementa un impuesto general al consumo bajo el modo de valor agregado en donde se establece una tarifa general del 16% y tarifas específicas que iban desde el 10% al 30%, esta estructura se ha mantenido hasta 1994 gracias a una reforma tributaria. (Dueñas, 1999, págs. 162-163)

La tarifa del 16% se mantuvo hasta el año 2003 ya que en el periodo del presidente Alejandro Toledo se incrementó al 19% el IGV, posteriormente en el año 2011 regresa al 16% pero sumándose a esa tarifa un 2% por concepto de Impuesto de Promoción Municipal. (Impuesto General a las Ventas, 2014)

Hasta la actualidad la tarifa del IGV se ha mantenido en una tarifa del 18% misma que se encuentra compuesta por una contribución al IGV y al impuesto municipal.

A continuación me permito establecer una tabla en la que se determina la evolución que ha tenido el Impuesto General a las Ventas dentro del sistema tributario peruano en los últimos años, que aunque no ha variado su estructura como impuesto al valor agregado ha tenido una variación en sus tarifas:

Gráfico No. 6

GOBIERNO	AÑO	TARIFA
Fernando Belaunde	1982-1983	16%
	1984	13.8%
Alan García	1985	11%
	1986	6.3%
	1987	6%
	1988	10.7%
	1989	15%
Alberto Fujimori	1990	16.2%
	1991	14.7%
	1992-2000	18%
	2001-2002	18%

Alejandro Toledo	2003-2005	19%
Alan García	2006-2010	19%
Ollanta Humala	2011-2016	18%
Pedro Pablo Kuczynski	2017	18%

Fuente: DePerú.com

Elaborado por: El Autor

3.2.2.2. Aplicación del IVA en Perú

Como habíamos dicho anteriormente el Impuesto al Valor Agregado es conocido como Impuesto General al Consumo en Perú, actualmente la tarifa de este impuesto es del 18% misma que como habíamos mencionado anteriormente está estructurada en un 16% para el pago el IGV y un 2% por concepto de Impuesto de Promoción Municipal (Dueñas, 1999, pág. 163), los cuales son cobrados en el precio final del producto o servicio. Actualmente la tarifa de este impuesto peruano supera el promedio de América Latina, considerándose el cuarto más alto en América Latina y el Caribe según el Instituto de Economía y Desarrollo Empresarial de Lima (Gestion, 2016)

El IGV, es un impuesto indirecto que se encarga de gravar los siguientes bienes y servicios los cuales se encuentran regulados en las leyes peruanas: (Gestion, 2016)

- Venta dentro del país de bienes muebles

- Prestación y utilización de servicios en el país
- Contratos de construcción
- Primera venta de bienes muebles ubicados en el país
- Importación de bienes

La legislación peruana, establece también exenciones para el pago del IGV las cuales se encuentran establecidas en la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Para concluir, el IGV, al igual que el IVA en los otros países es creado con el fin de obtener recursos para el estado mediante la demanda de adquisición de bienes y servicios, ya que al igual que los otros países de Latinoamérica, es la principal fuente de ingresos económicos, ocupando el primer lugar en recaudación.

3.2.3. Otros

El IVA es un impuesto que como se había expuesto anteriormente es adoptado por un gran número de países y en Latinoamérica es un impuesto considerado como la principal fuente de ingresos para los PGE, gracias a que el IVA es considerado como un impuesto de fácil recaudación se vio la necesidad de establecer límites a las tarifas ya que este impuesto resulta ser una carga para el bolsillo del contribuyente.

A nivel de América Latina y el Caribe son varios países que aplican el IVA y me he dado el trabajo de investigar la tarifa que cada país posee en orden descendente: (Seitz, 2015)

Gráfico No. 7

Países	Tarifa de IVA
Uruguay	22%
Argentina	21%
Chile – Colombia	19%
Perú – República Dominicana	18%
Brasil	17%
México	16%
Honduras – Nicaragua	15%
Bolivia – Costa Rica –El Salvador	13%
Ecuador – Guatemala – Venezuela	12%
Puerto Rico	11.5%

Paraguay	10%
Panamá	7%

❖ El único país que no aplica IVA es Cuba

Fuente: BBC

Elaborado por: El Autor

Según la firma legal que asesora compañías Baker & McKenzie, el promedio que se cobra por concepto de IVA a nivel mundial es de 15%, siendo Hungría quien lidera con una tarifa del 27%, seguido por Dinamarca, Noruega, Suecia y Croacia con una tarifa de 25%; en América Latina la tarifa promedio del IVA se encuentra por debajo del 9%, en donde Uruguay y Argentina son los países que más IVA cobran a sus contribuyentes como he manifestado en el gráfico anterior. (Seitz, 2015)

3.3. Recomendaciones

El análisis del IVA y el impacto que produce frente a los principios de capacidad contributiva y progresividad ha sido un total reto ya que en el desarrollo de esta tesis comenzamos explicando que los principios de capacidad contributiva y de progresividad son principios que a más de limitar el poder estatal, son principios que han sido aceptados por la Constitución, aunque el principio de capacidad contributiva no se encuentra plasmada en la Constitución, ha sido adoptada por nuestra legislación tributaria, conjuntamente con otros principios que tienen la total finalidad de ser limitantes de la potestad tributaria estatal.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, creo que ha quedado claro que consiste en un impuesto indirecto, considerado así porque no se encarga de gravar manifestaciones reales de riqueza, esto con palabras simples se podría decir que se considera así porque no paga quien debe pagar sino que quienes pagan son los consumidores finales gracias al mencionado fenómeno de traslación, característica principal de este impuesto; es utilizado no solo por el Ecuador sino también por un gran número de países del mundo, por el factor económico que este impuesto representa, pero ¿Qué sucede con el análisis de este Impuesto frente a los principios antes mencionados?

El Impuesto al Valor Agregado gracias al análisis de sus características es evidentemente un impuesto regresivo que transgrede al principio de capacidad contributiva y progresividad, esto es gracias a que el IVA ha sido aplicado a cada producto y servicio que adquirimos cotidianamente, ya que los que compramos somos quienes pagamos dicho impuesto.

Por otra parte, tomando en consideración las opiniones manifestadas por la Corte Constitucional y con los resultados obtenidos a lo largo del desarrollo de esta tesis, concluyo diciendo que el IVA no cumple a cabalidad con los principios de capacidad contributiva y progresividad y que ha sido necesario llamar la atención de nuestro sistema tributario con el fin de que solucione este incumplimiento por parte de este tributo.

Entendiendo la importancia que tiene este impuesto para el Estado, es justificable que nuestro sistema tributario haya tenido que “tratar” de corregir las falencias que provoca la aplicación de este tributo para toda una sociedad en vez de dirigir su atención hacia otro impuesto por ejemplo, ya que como se mencionó a lo largo de este trabajo, cada dólar que tiene como fuente el sistema tributario y que

ingresa al presupuesto del Estado, es sacado del bolsillo del pueblo; recordando también que existen fuentes de ingresos que no son provenientes de la contribución del pueblo, esta cuestión obviamente provoca un malestar para aquellas personas que no tienen una riqueza que permita sustentar a su familia; es por eso que cada uno de los países que aplican este impuesto han creado lo que se conoce como canasta básica con el fin de disminuir de cierta forma el impacto que produce el IVA en la economía de cada contribuyente dejando de lado ciertos productos o servicios para que las personas de “escasos recursos” no estén sujetos al pago del impuesto, cuestión que considero que aunque ha tenido una buena intención ha fallado en el intento ya que como he explicado anteriormente ha dejado de lado una variedad de elementos que son necesarios para subsistir.

Son muchos los profesionales de Derecho, especializados en tributación que se han dedicado a analizar este impuesto y que se han pronunciado sobre el mismo, con quienes me encuentro en total acuerdo al decir que es un impuesto que sumamente excesivo y regresivo para los contribuyentes, es por eso que han visto la necesidad de sugerir varias opciones para solucionar los efectos que produce el IVA.

Desde mi punto de vista, a lo largo del desarrollo de mi tesis he podido convencerme de que el IVA es un impuesto que vulnera derechos entre esos constitucionales, por lo tanto vulnera también a la Constitución, esta y otras falencias más podemos encontrar a lo largo del análisis de este impuesto, sin embargo es necesario establecer que en este tributo nuestro sistema tributario en su conjunto trata de compensar en algo el efecto negativo que provoca el IVA y busca más bien hacer un sistema tributario progresivo, tanto así que busca medidas de solución para este tributo, por ejemplo, la aplicación de la tarifa 0, si bien es necesario dar un tratamiento

a esta exención con el fin de perfeccionar su aplicación también es necesario recalcar que esto aminora el efecto negativo que produce el IVA.

Los contribuyentes consideran que el IVA es un impuesto desmedido para su economía y esto ha inducido a una evasión por parte de los contribuyentes, tanto para los compradores como para los vendedores, hoy en día es muy común vender sin tener un RUC y menos aún sin declarar, cuestión que provoca un también un perjuicio al Estado.

Por todas esas circunstancias, como primer punto, baso mi análisis en el subdesarrollo de nuestro país, que, mientras que los países desarrollados a pesar de aplicar impuestos como el IVA, no pretenden depender de esos impuestos por lo que ponen mayor enfoque en la aplicación de impuesto directos, mientras que en nuestro país subdesarrollado se sigue manteniendo la aplicación de Impuestos Indirectos; por esta razón la posibilidad planteada por muchos tratadistas que quieren minimizar de cierta forma el impacto de IVA aplicando una tarifa diferencial para productos o servicios aminora el problema de la aplicación del IVA ya que serán todas las personas quienes paguen según el producto o servicio que adquieran; en el caso de nuestro sistema tributario se aplica esta posibilidad con las tarifas 0% y 12% que han sido adoptadas en nuestra legislación.

Como segundo punto, sugiero considerar la posibilidad disminuir la tarifa del IVA pero para poder compensar el déficit presupuestal que esto incitaría, sugeriría que el Estado debería dejar de subsidiar el combustible en todas sus variedades y el gas natural; baso mi propuesta en el hecho de que esto ayudaría al Estado ecuatoriano a salir del Subdesarrollo lo que acarrearía también la solución para muchas circunstancias que esto provoca como el contrabando por ejemplo, me baso también en el hecho de que dentro del Ecuador es relativamente fácil mantener un automóvil

por el precio tan bajo del combustible, y también resulta fácil pagar %1.60 por cilindro de gas, por otro lado considero que es inaudito que el Ecuador siendo un país que exporta petróleo y gas natural tenga que importar combustible, por lo que sería una buena opción para el desequilibrio que provocaría una reducción de la tarifa del IVA.

Bibliografía

Acción de Inconstitucional, Sentencia N° 042-15-SIN-CC, N° 0024-15-IN (Corte Constitucional del Ecuador 16 de Septiembre de 2015).

Acción de Inconstitucionalidad, caso N° 0017-15-IN (CORTE CONSTITUCIONAL DEL eCUADOR 23 de Septiembre de 2015).

Aguilar, M. E. (2012). *TESIS DE GRADO: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE LIMITAN LA POTESTAD TRIBUTARIA: Análisis de constitucionalidad del Anticipo al Impuesto a la Renta*. Cuenca - Ecuador: Universidad del Azuay.

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

Benitez, M. (2009). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Bermudez, R. (2017). *EL IVA Y EL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO*. Manta, Manabí - Ecuador: Editorial Mar Abierto.

Calvo, N. J. (2 de Marzo de 2014). *Aproximaciones conceptuales el principio de progresividad y no regresividad de los derechos constitucionales*. Obtenido de <https://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=21&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjNoubqqenYAhUJSa0KHbdpC04QFgiOATAU&url=http%3A%2F%2Frevistas.usergioarboleda.edu.co%2Findex.php%2Fvisiuris%2Farticle%2FviewFile%2F214%2F192&usg=AOvVaw3hiarCZAWg2>

Caribe, C. E. (16 de marzo de 2016). *www.cepal.org*. Obtenido de Comisión Económica para América Latina y el Caribe: <https://www.cepal.org/es/comunicados/america-latina-caribe-ingresos-tributarios-aumentan-ligeramente-pero-aun-se-mantienen>

- Collado, M. (2007). *Derecho Tributario: Parte General*. Barcelona - España: Atelier - 2 edición.
- Constituyente, A. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi - Ecuador: Lexis.
- Contaduría, E. d. (07 de Enero de 2017). *La historia del IVA en Colombia*. Obtenido de Acta Diurna: <https://www.actadiurna.co/single-post/2017/01/07/La-historia-del-IVA-en-Colombia>
- Dueñas, D. C. (18 de Noviembre de 1999). *La Imposicion al Consumo en el Perú: Análisis y Perspectivas*. Obtenido de El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/32_08_CT26_CRD.pdf
- Elizabeth Alfonso, Sindy Romero. (2015). *Evolución del Impuesto al Valor Agregado*. Bogotá: Universidad de la Salle.
- Fernando Perez Royo, Antonio Cubero . (2013). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid - España: EDITORIAL TECNOS .
- Gestion, R. (18 de Julio de 2016). *IGV; Perú es la cuarta economía con la tasa mas alta de la región*. Obtenido de Revista Gestión: <https://gestion.pe/economia/igv-peru-cuarta-economia-tasa-alta-region-109970>
- Humanos, N. U. (16 de Diciembre de 1966). *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*. Obtenido de Naciones Unidas Derechos Humanos: <http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx>
- Impuesto General a las Ventas*. (Noviembre de 2014). Obtenido de DePerú.com: <https://www.deperu.com/contabilidad/el-impuesto-general-a-las-ventas-igv-918>

Internas, S. d. (2016). *Impuesto al Valor Agregado*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/iva>

Internas, S. d. (28 de Diciembre de 2016). *SRI ACTUALIZA TABLA DE IMPUESTO A LA RENTA PARA EL 2017*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/detalle?idnoticia=380&marquesina=1>

Juan J. Paz y Miño Cepeda. (2015). *Historia de los Impuestos en el Ecuador*. Quito - Ecuador: SRI-PUCE-THE.

Leal, J. C. (Viernes de Noviembre de 2006). *Milton Friedman y la Hipotesis del ingreso permanente*. Obtenido de Milton Friedman y la Hipotesis del ingreso permanente: <http://www.asuntoscapitales.com/articulo.asp?ida=1613>

Ley de Régimen Tributario Interno. (2015). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito-Ecuador: LEXIS.

Marroqui, J. P. (2014). *TESIS DE GRADO: LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS IMPUESTOS DESDE LA PERSPECTIVA DEL ESTADO CONSTITUCIONAL: RELATIVIZACIÓN DE LOS INDICES O MANIFESTACIONES DE RIQUEZA*. Lima - Perú: Pontificia Universidad Cattòlica del Perú.

México, U. N. (s.f.). <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>. Obtenido de <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>

Moncayo, C. (24 de Octubre de 2016). *Así ha evolucionado el IVA en Colombia*. Obtenido de Así ha evolucionado el IVA en Colombia: <https://www.incp.org.co/asi-ha-evolucionado-el-iva-en-colombia/>

Novoa, C. G. (2012). *EL CONCEPTO DE TRIBUTO*. Buenos Aires, Madrid, Barcelona : Marcial Pons.

Novoa, G. H. (S/N de S/N de 2006). *El Principio de la Capacidad Contributiva* .
Obtenido de Derecho y Sociedad: Asociación Civil:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17169/17458>

Paredes, J. A. (2014). *TESIS DE GRADO: La Capacidad Contributiva en los Impuestos desde la Perspectiva del Estado Constitucional: Relativización de los Índices o Manifestaciones de Riqueza*. Lima - Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú.

Patiño, R. (2013). *Sistema Tributario Ecuatoriano: Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*. Cuenca: Universidad del Azuay.

Peiro, A. (21 de Agosto de 2015). *Ranking de IVA en Latinoamérica*. Obtenido de Economipedia: <http://economipedia.com/ranking/ranking-de-iva-en-latinoamerica.html>

Pérez, L. I. (01 de Enero de 2015). *Impuesto al Valor Agregado: Evolución, tarifas y aportes de las principales ciudades: Caso Ecuador*. Obtenido de FENOpinaonline:
<http://www.revistas.espol.edu.ec/index.php/fenopina/article/view/62/77>

Quiroz, G. (24 de febrero de 2016). Los ecuatorianos pagan 30 Impuestos al SRI. *EL COMERCIO*.

- Romo, D. M. (2009). *Alcance y efectos de la introducción del principio de progresividad en el sistema constitucional tributario ecuatoriano a partir de la Constitución del 2008*. Quito - Ecuador.
- Samaniego, J. P. (2016). *El Impuesto al Valor Agregado a la Luz de los Principios Constitucionales de Progresividad y Proporcionalidad*. Cuenca - Ecuador: Universidad de Cuenca.
- Seitz, M. (27 de Julio de 2015). *El peso del IVA: en qué países de América Latina pagamos más impuestos al hacer las compras*. Obtenido de BBC Mundo: http://www.bbc.com/mundo/video_fotos/2015/07/150722_economia_america_la_tina_iva_consumidores_lista_ms
- Stevens, R. (3 de Marzo de 2017). *IVA Colombia: tipos, tarifas, cálculo y periodos gravables*. Obtenido de IVA Colombia: tipos, tarifas, cálculo y periodos gravables: <https://www.rankia.co/blog/dian/3494142-iva-colombia-tipos-tarifas-calculo-periodos-gravables>
- Tatiana Andrade, Carlos Durango. (2011). *TESIS DE GRADO: Devoluciones de IVA para exportadores: aplicación práctica*. Cuenca - Ecuador: Universidad del Azuay.
- Torres, M. D. (2016). *TESIS DE POSTGRADO: Análisis Comparativo de la Legislación Tributaria de Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador y Colombia*. Cuenca: Universidad del Azuay.
- Troya, J. V. (1984). *Estudio de Derecho Tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Troya, J. V. (1984). *Estudios de Derecho Tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional.

Ureña, S. M. (2015). *PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRINCIPIO RECTOR DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO*. Cuenca: Universidad de Cuenca.

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo Único*. Buenos Aires - Argentina: Depalma ed.

Vintimilla, F. (2015). *TESIS DE GRADO: Propuesta de IVA neutral con enfoque a la equidad tributaria en el Ecuador en base al análisis de las tarifas y armonización de los principios tributarios constitucionales de suficiencia recaudatoria y progresividad*. Cuenca - Ecuador: Universidad de Cuenca.

Zolezzi, A. (Diciembre de 2015). *Impuesto a las Ventas - su Evolución en el Perú*.
Obtenido de Revista Análisis Tributario Vol. 5:
http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev05_AZM.pdf