



Universidad del Azuay



Maestría en Asesoría Jurídica de Empresas

**La armonización del Impuesto al Valor
Agregado en la Comunidad Andina, en
relación con la Unión Europea**

Trabajo de graduación previo a la obtención del título de

Master en Asesoría Jurídica de Empresas

Autor: Sandra Maldonado López

Director: César Montaña Galarza

Cuenca, Ecuador

2007

Dedicatoria

El presente trabajo de investigación dedico en primer lugar a Dios, quien ha permitido que continúe con mi preparación académica. A mis padres que siempre han sido mi apoyo, y de manera especial a Víctor, quien a más de ser un pilar fundamental en mi vida, se mantuvo a mi lado alentándome a concluir con esta etapa académica que me propuse, sin pedir nada a cambio.

Agradecimiento

Agradezco principalmente a mi director de tesis, César, quien me guió durante toda la etapa de investigación, a mis amigos Cathy, Felipe, Víctor y Fer, por su apoyo incondicional.

Índice de Contenidos

Dedicatoria	ii
Agradecimientos	iii
Índice de Contenidos	iv
Resumen	v
Abstract	vi
Introducción	1
Capítulo I: Impuesto al Valor Agregado	
Introducción	3
1. Conceptualización	6
2. Objeto del Impuesto	18
3. Hecho Generador o hecho imponible	24
4. Sujetos del Impuesto	28
5. Base Imponible	47
6. Tarifa o alícuota del impuesto	56
7. Crédito Tributario	61
8. Modos de extinguir la obligación tributaria	68
8.1. Solución o pago	69
8.2. Compensación	71
8.3. Confusión	73
8.4. Remisión o Condonación	74
8.5. Prescripción	75
9. Exenciones	77
10. Retenciones	86
Capítulo II: Armonización Legislativa	
1. Conceptualización	94
2. Principios característicos de la armonización	104
3. Armonización Fiscal Europea	107
4. Armonización Fiscal Andina	120
Capítulo III: Comparación entre el proceso de armonización del IVA en la Unión Europea con la Comunidad Andina	
Introducción	141
1. Comparación de los Procesos de Armonización	145
2. Comparación de los elementos constitutivos del IVA en las dos comunidades	150
Conclusiones	166
Bibliografía	170
Anexo 1	176

RESUMEN

Esta tesis compara dos procesos de integración, el de la Unión Europea y de la Comunidad Andina, enfocado al ámbito tributario. Una de las finalidades de dicha integración es la consecución de un mercado común, siendo requisito indispensable para lograrlo, armonizar los tributos en los países miembros de dichas comunidades, a fin de que el mercado funcione sin distorsión alguna, para lo cual se ha decidido armonizar el IVA, pues es el tributo que por sus características coadyuvará a dicho objetivo. En la UE se encuentra en un periodo transitorio, en tanto que en la CAN se podría decir que está en sus inicios, pues no existe la voluntad política de los estados miembros de acoger lo establecido por la Comunidad con el fin de lograr la armonización del IVA.

ABSTRACT

This thesis compares two integration processes, the European Community and the Andean Community, which are focused to the tributary scope. One of the purposes of the above mentioned integration is de common market consequence, being an indispensable requirement to obtain it. To harmonize the tributes in the countries members of these communities, so the market works without any distortion; therefore it has been decided to harmonize the IVA, and then it is the tribute that by its characteristics will help to this objective. The European Community is passing through a transitory period, while at the CAN this period is beginning. Then the political will of the member states does not exist to welcome the established point by the Community with the purpose of obtaining the harmonization of the IVA.

INTRODUCCIÓN

Decidí realizar este trabajo por dos aspectos o razones fundamentales, el *primero*, es relacionado a que el tema tributario no es de mayor conocimiento en el ámbito general, e incluso en la esfera específica a nivel de profesionales del derecho es también desconocido, más aún en el tema del Impuesto al Valor Agregado (IVA), pues no es desconocido que este campo es ampliamente manejado por contadores más que por abogados, éste deseo de conocer un área poco conocida es el primer motivo para realizar el presente trabajo.

El *segundo* aspecto está relacionado al otro componente de mi tesis y es el relativo al Derecho Comunitario, pues es un área del derecho que me apasiona, y a más de ello, por los momentos actuales que vive la humanidad con respecto al fenómeno globalización, sin lugar a dudas será una de las áreas del derecho que se desarrollará ampliamente, pues deberá regular a los diversos bloques que se estructuren para “sobrevivir” en el mundo globalizado que tenemos presente, pues como se ha visto hasta el momento, es a lo que pretenden la mayor cantidad de países.

Estos dos aspectos influyeron en la decisión de iniciar un trabajo de esta índole, enfocado a la armonización del impuesto indirecto IVA, en la Comunidad Andina, realizando a su vez una comparación crítica con lo sucedido en el modelo de integración, esto es en la Unión Europea.

He dividido en tres grandes capítulos, los mismos que están íntimamente vinculados con lo que busco abordar con la presente tesis, además en los dos primeros capítulos dejaré sentadas las bases tanto teóricas, doctrinarias del impuesto al valor agregado, como las realidades que se han presentado tanto en la Unión Europea como en la Comunidad Andina con respecto al impuesto, con la finalidad de abordar el tercer capítulo relativo a la armonización del IVA de una manera comparativa entre la Comunidad Andina y la Unión Europea.

En el primer capítulo me referiré en forma amplia y detallada al impuesto al valor agregado (IVA), para ello estableceré todo lo referente a su conceptualización, dando

una crítica a dicho concepto, al objeto, su hecho generador, cuales son los sujetos, su base imponible, la tarifa y sus cambios, el crédito tributario, los modos de extinguirse el IVA, las exenciones y retenciones; todos estos aspectos serán abordados en forma detenida, analizando cada una de sus injerencias, incluso algunos de cuales veremos, como se comportan en cada uno de los países miembros de la Comunidad Andina, relacionado con lo que ya se encuentra regulado en la CAN, buscando incluso realizar una comparación mínima con lo que sucedió en la Unión Europea.; esperando que con éste análisis se abarque lo que se refiere y entiende por IVA.

En el segundo capítulo analizaré todo lo que se refiere a la armonización, que es referente a Derecho Comunitario, obviamente vinculado a la armonización tributaria, para ello partiré de que se debe entender por armonización, esto es, su concepto, veremos cuales son los principios que caracterizan la armonización, para posteriormente analizar la armonización en materia de impuestos, tanto en la Comunidad Europea como en la Andina, donde se verá aspectos importantes tales como que los tratados constitutivos de las dos comunidades se reservan para sus países miembros la regulación de lo relativo a la materia fiscal, apreciando el gran celo de los países al no permitir que la armonización fiscal fluya libremente, como se ha dado en otras áreas.

Terminaré, como lo expresé en líneas anteriores analizando lo que se considera el núcleo de éste trabajo, referente a ver como se presentó y se ha realizado la armonización del IVA en las dos comunidades, concluyendo este análisis con una comparación del proceso de armonización entre las mismas, en aspectos tanto de procedimientos como de los elementos constitutivos del IVA, en donde vamos a tener una óptica del “estancamiento” que sufrimos en esta materia, y el camino que nos falta por recorrer a fin de llegar a una armonización en materia fiscal real y práctica, específicamente en lo relacionado al impuesto al valor agregado, que cabe destacar es el que produce un ingreso considerable tanto en los países miembros de las comunidades, como en el caso de la Unión Europea, para la comunidad como tal.

CAPITULO I

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Para iniciar el tema del Impuesto al Valor Agregado (IVA), he considerado pertinente realizar un pequeño recuento histórico de ésta institución jurídica tributaria, a fin de observar su desarrollo y avance.

El origen de los impuestos está vinculado a la aparición de las sociedades políticas. Ellos estaban presentes formalmente en los griegos, en los mayas y en varias culturas más antiguas; luego se presentaron de manera diversa en los períodos de la conquista y de la colonia, tomando diferentes formas. A lo largo de la historia ha sido común que los grupos vencedores impongan tributos a los vencidos, legitimados exclusivamente en la fuerza. De igual manera los impuestos han sido detonantes de movimientos sociales: “La guerra de independencia norteamericana se inició como una rebelión de los habitantes ingleses de las trece colonias del nuevo continente en protesta ante el intento del rey Jorge III de gravar los embarques de té, en adición a los tributos que ya se cobraban sobre el azúcar, vino y otros productos importados”. No obstante los impuestos legales modernos, como los conocemos hoy, son relativamente jóvenes (IVA, ICE, Impuesto a la circulación de capitales) se instauraron a finales del siglo XIX, y principios del siglo XX.

Con respecto al IVA, parte de la doctrina señala que en las antiguas civilizaciones como la egipcia y ateniense existía como un impuesto a las ventas, sin embargo, de esta pequeña referencia no tenemos nada hasta ya el siglo anterior, y específicamente, después de la primera guerra mundial que apareció en algunos países como en Francia donde se lo propone en los años veinte, pero solo fue implementado en ese mismo país en 1954, Japón lo propuso en 1949 y se fue generalizando, valiendo destacar que a partir de 1967 se impuso en la mayoría de los países Europeos por exigencia de la Comunidad Económica Europea, siendo uno de los primeros países Dinamarca quien acogiendo dicha exigencia lo implementó en el mencionado año, constituyendo así el inicio del proceso de expansión, tanto en este

continente como en América del Sur. Para 1969 de un total de 27 países que lo habían adoptado, 12 correspondían a Europa y 12 a América; durante los años 80 el número total ascendió a 47, una gran ampliación se presentó durante los años 90, alcanzando 123 países en el 2001. Es destacable que Estados Unidos no ha introducido en su legislación este impuesto, así como que en todo este proceso encontramos la intervención e influencia del Fondo Monetario Internacional. El setenta por ciento de la población mundial vive bajo un sistema tributario basado en el IVA; India lo introdujo en abril de 2003.¹

En América Latina tenemos que uno de los impuestos del sistema tributario colonial, era el de la alcabala, lejano antecedente de los impuestos a las ventas, que gravaba las transacciones y las enajenaciones, con una tasa que fue ascendiendo al cabo del tiempo, del 2% a principios del siglo XVII al 6% a finales del siglo XVIII. Solo en la segunda mitad del siglo XX toman relevancia los impuestos indirectos, después de aplicárseles varias reformas para evitar que se paguen en cascada y coincidiendo con la disminución de los recaudos por impuesto al comercio exterior.

En Sudamérica, en 1967 Brasil fue el primer país de esta región que introdujo el IVA. En Argentina se da mediante la reforma de 1974, el impuesto al valor agregado, que si bien se sancionó por la ley No. 20631, publicada el 31 diciembre de 1974, por razones de mejor implementación y conocimiento, comenzó a regir desde el primero de enero del año de 1975, sustituyó al impuesto a las ventas y a los impuestos locales a las actividades lucrativas de carácter provincial²

¹ El proceso de implementación del IVA que se ha analizado, se presenta básicamente por la necesidad de los países de buscar nuevas fuentes de financiamiento para el gasto público, además a este impuesto se le considera como una herramienta indispensable para movilizar recursos y modernizar el sistema tributario, pero solo si se lo estructura e instrumenta bien, diferenciándolo del impuesto a las ventas minoritarias que gravan solo al consumidor final, aquí la recaudación se hace a través de todo el proceso de producción.

Resulta entonces que los consumidores terminan pagando directamente los costos de los procesos de liberación comercial, antes de que se instauraran impuestos indirectos como fuente de financiación de los Estados, se utilizó la financiación por la vía de la emisión, generando graves problemas en la estructura económica de bastantes países de América Latina. La política económica centrada en la estabilización coincidió en el tiempo con la generalización de impuestos como el IVA. Esto se hace más evidente cuando se introducen discusiones relacionadas a la “armonización tributaria” al interior de las asociaciones entre países, como los casos de la Unión Económica Europea, Comunidad Andina, y el MERCOSUR.

² En Argentina el impuesto sufre importantes mutaciones, así en una primera etapa, que la podemos definir entre los años 1975 y 1980, prácticamente no grava los servicios, las exenciones se remitían a una planilla anexa que tenía en cuenta el Nomenclador Arancelario de Bruselas siendo de gran amplitud, el crédito fiscal de los bienes de uso se computaba de acuerdo con el método <<ingreso>>

En nuestro país tenemos como antecedente histórico en el año de 1923 la Ley de Impuesto a las Ventas, misma que sufrió varias transformaciones, siendo importante destacar la codificación de 1965. Esta ley fue reemplazada por la Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios, publicada el 29 de julio de 1970, fecha desde la cual comienzan a dictarse un sin número de normas de carácter tributario, lo que dio como resultado un desorden en dicha área, por ello en el año de 1989, el gobierno de turno decide derogar todas las disposiciones tributarias existentes, a fin de “sanear” la legislación tributaria, teniendo lugar la Ley No. 56 denominada Ley de Régimen Tributario Interno, en donde por primera vez se utiliza la denominación de Impuesto al Valor Agregado (IVA), para las imposiciones a las ventas y a los servicios.

Desde la señalada fecha hasta el momento, el IVA ha sufrido varios cambios, entre los cuales se podría mencionar:

- En la Ley No 56 se hablaba de exenciones, en cambio en la ley actual se habla de exenciones y de tarifa cero, existiendo algunas diferencias entre la una y la otra.
- Existe diferente tratamiento en las dos leyes señaladas, con respecto a los servicios.

que implica deducirlo en una cantidad de períodos fiscales anuales, cabe destacar que en este período los montos de recaudaciones no se encontraban a la altura de las expectativas, como tampoco el número de contribuyentes inscritos, que se calcula no ha sido el un tercio de lo que debía ser. Posteriormente en el periodo de 1980 – 1990, se incorpora la tributación sobre las telecomunicaciones internacionales en la medida que su retribución fuere atribuible a la empresa prestadora radicada en el país, se gravaron varios servicios; en el transcurso de la década se comenzó a restringir las exenciones para al final pasar al método <<consumo>> para el computo del crédito fiscal por la adquisición de bienes de capital. En 1990 hasta la presente fecha se ampliaron significativamente las imposiciones sobre los servicios, se incorporaron algunas exenciones en ese mismo sentido, y en 1998 se introdujo el tratamiento de la importación y exportación de servicios. (Todo el antecedente histórico ha sido elaborado en base a información obtenida de la Enciclopedia Jurídica OMEBA, GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario” Tomo III, Parte Especial, El derecho tributario vigente, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1997, pág. 135; y de las siguientes páginas web: www.eumed.net/cursecon/ecolat (consultada el 18.06.2006 a las 10h45); y <http://rrpac.upr.clu.edu/~cicia/Datos/Trabajos/IVA.doc> (consultada el 11 de noviembre de 2006, a las 10h06)

- La tarifa del impuesto ha variado a lo largo de la historia, teniendo actualmente la tarifa del doce por ciento.

Para concluir esta breve reseña histórica cabe señalar que los impuestos han pasado de medio de cobertura de necesidades eventuales a fuente financiera permanente, de prestaciones para fines determinados a recursos sin asignación específica diferente a los gastos generales del Estado³. Además del estudio realizado se podría concluir que la esencia del IVA no ha cambiado radicalmente, sino que se ha perfeccionado –para decirlo de alguna forma- y así cumplir con su cometido que es el gravar todas las etapas de comercialización.

1. Conceptualización.- El Impuesto al Valor Agregado, mejor conocido como IVA, al igual que otros tributos que regula nuestro país, es un tema que muy pocos profesionales del derecho o contadores entienden, no se diga aún la generalidad de ciudadanos, la gran mayoría cuando trata del IVA, no lo conceptualiza, pues únicamente sabe que es el 12% que debe cancelar cuando realiza alguna adquisición o recibe un servicio, sin tener un conocimiento cabal de lo que realmente engloba este impuesto, siendo éste uno de los motivos por los cuales escogí este tema a fin de realizar mi tesis.

De la investigación realizada no he encontrado una definición de lo que es el Impuesto al Valor Agregado, sino una explicación de que es lo que grava, cómo se produce, sus efectos, entre otros aspectos del mismo. Es por ello que previo al análisis de los diferentes aspectos del IVA, procederé a transcribir las definiciones de las palabras que la conforman, las mismas que serán tomadas del Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición 2001; a saber:

Impuesto.- “Der. Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago. // Directo. El que grava las fuentes de capacidad económica, como la renta y el patrimonio. // Indirecto. El que grava el consumo o gasto. // Revolucionario, sistema montado por una organización terrorista para financiarse mediante distorsión y amenazas”.

³ www.eumed.net/cursecon/ecolat (consultada el 18.06.2006 a las 10h45)

Valor.- “Cualidad de las cosas, en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente. // Fuerza, actividad, eficacia o virtud de las cosas para producir sus efectos. // Rédito, fruto o producto de una hacienda, estado o empleo. // Cualidad que poseen algunas realidades, consideradas bienes, por la cual son estimables”.

Agregado.- “Agregación, añadidura o anejo”

Las definiciones transcritas son de uso general, las mismas que al ser enlazadas para buscar el significado del IVA como tal, no nos dan dicha definición, es por ello que procederá a transcribir definiciones obtenidas de diccionarios jurídicos, así, el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas de Torres, nos dice:

Impuesto.- “Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas. // También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos. // INDIRECTO. El que gravita sobre los objetos de consumo o determinados servicios, y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos, o en el pago por utilizar éstos. // SOBRE EL CONSUMO. Aquel que graba los artículos de uso corriente (como los comestibles, el tabaco, la gasolina, las prendas de vestir, etc.) y en el momento en que son puestos en circulación económica con destino a la clientela”.

Valor.- “En el grupo de significados materiales: utilidad de las cosas. // Cualidad de una cosa que lleva a dar por ella o a pedirla para cederla, una suma de dinero o algo económicamente apreciable. // Coste // Precio // Rédito // Fruto”.

El Diccionario Jurídico Anbar con Legislación Ecuatoriana nos da el concepto de **agregado**, al decir: “Aquello que se agrega a una cosa para formar un todo o un solo cuerpo”.

De igual manera, si acoplamos las definiciones jurídicas de las tres palabras que conforman el IVA, como resultado no obtenemos lo que se debería entender por tal impuesto.

Por otra parte, tenemos que el Diccionario Jurídico Anbar con Legislación Ecuatoriana, al hablar del Impuesto al Valor Agregado (IVA) nos dice: “Este impuesto grava el valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas las etapas de su comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé la Ley de Régimen Tributario Interno”; se puede observar de la definición que nos da éste diccionario, que nos habla de lo que es el objeto del impuesto, tema que lo analizaré más adelante; sin embargo no proporciona una conceptualización del mismo, corroborando el criterio de que no se ha dado una definición como tal del impuesto en estudio.

Una de las “definiciones” más completas del Impuesto sobre el Valor Añadido la he encontrado en el Diccionario Jurídico Espasa, y nos dice: “Es un impuesto indirecto de estructura comunitaria que recae sobre el consumo, aunque el consumidor final suele estar al margen de la obligación jurídico – tributaria. Grava las entregas de bienes y prestaciones de servicio efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes. Grava el valor añadido en cada fase de producción, de ahí que se predique su carácter neutral tanto desde la perspectiva interna, pues la incidencia del impuesto sobre el consumidor es independiente del número de fases del proceso de producción y distribución, como desde el punto de vista del comercio exterior, ya que permite una total transparencia en las relaciones de tráfico internacional. Se implanta en España a partir del 1 de enero de 1986 por la Ley 30/1985, de 2 de agosto y ha sido objeto de numerosas modificaciones para adaptarse a las exigencias de las directivas comunitarias. Actualmente se rige por la Ley 31/1992, de 28 de diciembre desarrollada por Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Junto al régimen general existen diversos regímenes especiales para ciertos sectores, para pequeños empresarios, personas físicas, para la agricultura y la ganadería, el comercio de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, agencias de viaje y en fin, para el comercio minorista. Solo respecto a

este último supuesto se prevé el carácter de tributo cedible a las comunidades autónomas”.

Al no encontrar una definición del IVA, procederé a analizar lo que en la doctrina se entiende como tal, para ello transcribiré varias posiciones doctrinarias relativas al IVA, transcripción que la realizaré de acuerdo a su complejidad, iniciado de una menor hasta llegar a la más compleja, así tenemos: “lleva ese nombre porque grava a todas las etapas de comercialización, dando lugar al hecho generador en cada una de ellas”⁴

“Tiene la característica de ser un gravamen *multifásico*, aunque incide una sola vez en el precio, ya que si bien son sujetos del gravamen los productores, vendedores, locadores y prestadores de servicios, importadores, etc., grava en cabeza de cada uno de ellos sólo la parte del valor de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios correspondiente al valor económico añadido en cada una de esas etapas; de allí deriva su nombre”⁵

El IVA de por sí es un tema complicado, y de la lectura de estas posiciones doctrinarias resulta dificultoso entender el impuesto, más aún su conceptualización; de la investigación realizada, se encontró un ejemplo que facilita mucho el entendimiento del impuesto, cabe destacar que el ejemplo que será incorporado a este acápite, es un ejemplo básico y únicamente nos ayudará a entender la dinámica del impuesto, pues es su base, ya que pueden surgir y de hecho surgen variaciones, en razón de que el proceso de producción, y comercialización intervienen muchos más actores de los que se pueden apreciar en el mismo; a más de ello en la dinámica del IVA se pueden encontrar diferentes tasas a ser cobradas, en la ejemplificación se analiza con una tabla generalizada del 21%.

Así, si una empresa, en la etapa primaria, vende un producto a un precio neto de \$ 1.000, ello supone el pago de un impuesto de \$ 210. Si la compradora manufactura

⁴ www.southlink.com.ar/vap/iva.htm (consultada el 18.04.2006, a las 13h00),

⁵ GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario” Tomo III, Parte Especial, El derecho tributario vigente, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia, Ediciones Desalma, Buenos Aires - Argentina, 1997, pág. 135

el producto y lo vende a un precio neto de \$ 1.500, el impuesto es de \$ 105, ya que $\$ 1.500 \times 21\% = \$ 315 - \$ 210$ (crédito por etapa anterior) = 105.

Si en la distribución mayorista al producto manufacturado se lo vende a un precio neto de \$ 2.500, se debe ingresar por IVA \$ 210, pues: $\$ 2.500 \times 21\% = \$ 525 - \$ 315$ (crédito por etapas anteriores [esto es sumando 210 y 105]) = 210.

De ahí que en estas tres etapas se ha ingresado un impuesto total de \$ 525 ($\$ 210 + \$ 105 + \$ 210$); se halla contenida, en la última etapa indicada, una carga tributaria de \$ 525⁶

A pesar de ser un ejemplo básico o elemental, se puede fácilmente llegar a entender la sistematización del IVA, pues en toda la cadena de producción, cada uno de los intervinientes añade su parte, por decirlo de alguna forma, al producto, hasta que éste llega a su destino, que es el consumo. Cada uno de ellos cancela el impuesto de los bienes que utiliza para la elaboración, transformación o comercialización del bien, siendo esto deducible a su favor, es por ello que grava en todas y cada una de dichas etapas, es sin embargo el consumidor final el que “carga” con todo el valor del impuesto. Por este añadido, es que el tributo adquiere el nombre de impuesto al valor agregado, en la mayoría de países Latinoamericanos, y como impuesto al valor añadido en la Unión Europea.

Hasta el momento he hablado de lo que se entiende por el IVA, sin llegar –como ya se expresó- a una conceptualización como tal, sin embargo de los aspectos transcritos se pueden desprender varias de las características del impuesto, las que procederé a analizar a continuación:

1. Impuesto indirecto,
2. Impuesto real,
3. Impuesto neutral;
4. Impuesto instantáneo; e,

⁶ GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario” Tomo III, Parte Especial, El derecho tributario vigente, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia, Ediciones Desalma, Buenos Aires - Argentina, 1997, pág. 139

5. Impuesto proporcional.

Se habla de que el IVA es un **impuesto indirecto**, con lo que se colige que existe una clasificación de los impuestos en directos e indirectos:

La doctrina alemana nos dice: “Son impuestos directos los que se pagan por aquellas personas que según la ley están obligadas a soportar la carga del tributo. En este caso el pagador y el llevador del tributo y naturalmente el sujeto tributario, son una y la misma persona. Impuestos indirectos, por el contrario, son aquellos que no percibe el Estado de un modo inmediato de las personas a quienes en definitiva deben gravar, son que los percibe –por motivos técnicos tributarios- de una persona intermedia que a su vez queda facultada para difundir o trasladar dicho impuesto a aquellas personas que en el ánimo del legislador deben soportar en definitiva la carga. El llevador y el pagador del tributo son en ese caso distintas personas. Como acabamos de indicar, esta distinción es la más adecuada al sentido literal de la palabra (...) Es también el criterio dominante en la doctrina alemana”.⁷

⁷ PLAZAS VEGA MAURICIO, “El IVA en los servicios”, Editorial Temis, Santa Fe- Bogotá, 1993, pág. 145, para VALDES COSTA, es: “Impuesto directo es el que grava la renta determinada en su manifestación inmediata, e impuesto indirecto el que grava la renta determinada por índices, tales como el gasto o la transferencia de la parte ahorrada. La existencia de ambos tipos de impuestos, no constituye una doble imposición, sino más bien un desdoblamiento de la deuda fiscal” (VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, pág. 127) El Diccionario Jurídico OMEBA, al explicar los criterios de distinción de los impuestos directos e indirectos, señala a varios autores, entre los cuales podría mencionar a: Hicks dice que “La esencia de la distinción británica entre el impuesto directo y el indirecto se funda en la relación existente entre el contribuyente y las autoridades fiscales. Los impuestos cuyo gravamen varía con las circunstancias de los entes sujetos a su pago, deben calcularse separadamente para cada contribuyente, de modo que la relación entre él y las autoridades fiscales, por consecuencia, es de tipo directo y personal. Mientras que para ciertos impuestos, conviene a las autoridades fiscales recaudar el tributo directamente del contribuyente por una agencia fiscal recaudadora, siendo, sin embargo, para otros impuestos más sencillo hacer uso de los industriales y comerciantes, como recaudadores no oficiales del impuesto, por lo que, en este caso no existe relación directa entre autoridades fiscales y contribuyente”. Otra tesis de diferenciación es la que se basa en el criterio financiero, impuesto por Stuart Mill, Wagner, Leroy-Beaulieu, y otros autores. Esta corriente doctrinaria tiene en cuenta los momentos típicos de los efectos del impuesto, es decir, el de percusión, el de repercusión o traslación y el de incidencia. La percusión es el acto por el cual el tributo cae sobre el contribuyente de derecho. La traslación es el fenómeno por el cual el contribuyente de derecho transfiere el peso de los tributos sobre otras personas, que a la postre son contribuyentes de hecho. La incidencia indica el sacrificio y el peso efectivo que grava al contribuyente inciso o definitivo. La incidencia se produce por vía directa cuando el contribuyente gravado es el inciso, y por vía indirecta cuando se verifica la repercusión; Wagner ha dicho que “si la traslación es posible, el impuesto es indirecto; de lo contrario será directo”.

Stuart Mill estableció que “un impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se pretende o desea que lo paguen y un impuesto indirecto es aquel que se exige de la misma persona, con la esperanza y la intención de que esta se resarcirá a expensas de alguna otra”.

De lo manifestado en el Diccionario Jurídico OMEBA, encontramos una explicación sobre la capacidad contributiva de las persona, que nos da Griziotti, explicación que se complementa con lo manifestado por la doctrina alemana, y que básicamente diferencia los impuestos directos e indirectos por la forma de pago, la misma que de acuerdo a Griziotti depende de la capacidad contributiva de la personas.

Así, este autor enseña que las manifestaciones de la capacidad contributiva se pueden observar en los momentos de la adquisición, de la posesión, del gasto, de la producción y de la transferencia de la riqueza.

Concretado el primer momento, con la adquisición de la riqueza, el contribuyente comprueba que su patrimonio es mayor que al finalizar el año precedente, de modo que puede gastar el ingreso sin disminuir su estado económico. Este ingreso, que es la renta obtenida en aquel periodo de tiempo, constituye una manifestación directa de la capacidad contributiva, por cuya razón se llaman directos los impuestos que los gravan.

El segundo momento se presenta en el caso de recaudaciones continuadas u ordinarias, o de recaudaciones extraordinarias efectuadas por una sola vez, sobre el patrimonio o sus elementos. En tales hipótesis, la capacidad contributiva es indicada por la posesión de la riqueza, lo cual constituye también una manifestación inmediata de bienestar, de potencia económica y, por lo tanto, una manifestación directa de capacidad contributiva.

Respecto del tercer momento, en el cual la riqueza es consumida, dice Griziotti que si dos contribuyentes tienen una misma renta, por ejemplo, de 2.000.000 de liras, y están en las mismas condiciones familiares y sociales, y uno de ellos gasta todo su ingreso y el otro sólo 1.600.000 liras, el primero manifiesta, con sus gastos, que atribuye mayor valor al dinero que el otro contribuyente. Por lo tanto, el gasto resulta una manifestación indirecta de la capacidad contributiva, y el Estado con los impuestos llamados precisamente, indirectos, grava más fuertemente al primero de los dos contribuyentes e indica que el ahorro representa una capacidad contributiva menor que la riqueza gastada.

De lo transcrito se desprende, que los impuestos directos, básicamente son aquellos que son cancelados por parte de los contribuyentes de manera directa al fisco, por una actividad por ellos realizada (teoría alemana), sumándole a lo expresado por Griziotti, vemos que se complementa, así en el primer y segundo momento en los que la capacidad contributiva, determinan incremento en los ingresos, existiendo la posibilidad de aumentar sus egresos sin que esto afecte su patrimonio, lo que constituye una manifestación directa de la capacidad contributiva, aspectos que los encontramos en el impuesto a la renta, que es un impuesto directo en nuestro país.

Tanto los impuestos indirectos el sujeto incidido en el gravamen no lo cancela de forma directa al Estado, o sujeto activo del impuesto, sino lo realiza a través de otro agente vinculado por la ley como deudor legal por su posición particular en el acto gravado de que se trate (teoría alemana), de igual manera si sumamos lo manifestado por Griziotti quien nos explica en el tercer momento, que el gasto resulta una manifestación indirecta de la capacidad contributiva, obtenemos que es el caso del impuesto al valor agregado. Cabe destacar que al gravar el consumo como medio para la obtención de recursos, nació o apareció el impuesto indirecto, que hoy en día es una de las fuentes más importantes para financiar al Estado.

Con respecto a la segunda característica, varios autores manifiestan que el IVA es un **impuesto real**, existiendo sin embargo posiciones contrapuestas, por lo que se procederá a analizar en que consisten los impuestos reales, y si el IVA corresponde a esta clasificación por contar con dichas características: El Diccionario Jurídico OMEBA nos enseña que la clasificación de los impuestos directos e indirectos, tiene una subdivisión, siendo ésta de impuestos reales y personales, según que su aplicación lo sea por tasación objetiva o subjetiva.

Real.- Es el que se aplica mediante una tasación objetiva de réditos singulares, a los que se considera exclusivamente como derivados de cosas capaces de producirlos. Los que gravan al producto de la producción inmobiliaria, y al de la riqueza mueble, derivada de la renta de capitales muebles, de las rentas del trabajo o mixtas del capital y del trabajo, sean industriales, comerciales, agrícolas, profesionales o laborales.

Personales.- Los gravámenes que se aplican sobre la renta global y sobre el patrimonio estimado como una unidad causada por la perteneciente a una sola persona.

“Los impuestos reales son los que gravan manifestaciones aisladas de riqueza, por ejemplo, la posesión de un bien o la percepción de un dividendo. No constituyen un índice claro de capacidad contributiva, pues pueden muy bien estar compensadas por otros hechos o situaciones económicos negativos. (...) los consumos están en un caso similar, pues no siempre guardan relación con una auténtica capacidad contributiva. Ninguno de esos hechos tiene en cuenta la situación subjetiva del contribuyente ni el valor total de sus bienes y rentas, lo que impide aplicar racionalmente la progresividad, que es el complemento lógico para lograr una imposición justa. Por estas razones, los impuestos reales contienen en sí mismos un germen de injusticia que, por lo general, se manifiesta en los hechos”.⁸

Se dice que el IVA es un impuesto real en razón de que no toma en cuenta las condiciones del sujeto pasivo del impuesto. A pesar de que en las definiciones transcritas se establece que los impuestos directos son impuestos reales, sin embargo considero que en el caso del impuesto al valor agregado, a pesar de ser un impuesto indirecto, si tiene la característica de ser un impuesto real, puesto que para gravar con el IVA no se toman en cuenta las condiciones del sujeto pasivo del impuesto, sino se toma en cuenta que se ha dado lugar el hecho generador, esto es la transferencia de un bien que se encuentre gravado según ley, o la prestación de un servicio que de igual manera se encuentre gravado por la ley como causante del impuesto.

Tenemos una tercera característica del impuesto al valor agregado, la misma que es el hecho de ser un **impuesto neutral**, el IVA procura evitar toda interferencia del gravamen en la organización de los negocios, aplicando el *principio de neutralidad*,

⁸ VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, pág. 133. El diccionario Jurídico Espasa al definir a los impuestos reales nos dice: “Los impuestos reales u objetivos o de producto son aquellos impuestos directos que gravan las rentas objetivamente, con independencia de las circunstancias personales del sujeto pasivo. Son notas características de estos impuestos las siguientes: 1) gravan separadamente cada una de las rentas que obtiene el contribuyente (las rentas de las casas, de las tierras, de las fábricas, de las acciones etc., son gravadas cada una por impuesto distinto), a diferencia de los impuestos personales que gravan a todas las rentas; 2) hacen abstracción de las circunstancias personales del receptor de las rentas; 3) deben tener tipos proporcionales y no progresivos”

al gravar –en general- las ventas con alícuotas uniformes y otorgar la posibilidad de computar el crédito fiscal originado en la etapa anterior. Cuadra notar que un impuesto de este tipo que no permitiera la posibilidad de computar el crédito fiscal de la etapa anterior, o que vulneraría el referido principio, discriminando a favor de la integración vertical de las empresas”⁹

La neutralidad consiste en que un impuesto es neutro cuando no causa costos económicos superiores a la recaudación misma. Es decir, no tiene carga excedente.¹⁰

Existen dos tipos de neutralidad, una neutralidad exterior y una neutralidad interior, consistiendo la primera en otorgar un tratamiento igual a los bienes nacionales y a los importados, al procederse a la devolución exclusiva de la carga soportada en fases precedentes, en el caso de las comunidades no distorsiona la competencia y permite, una libre circulación de bienes y servicios entre los países miembros; la segunda hace relación a que dos productos idénticos adquiridos por el consumidor al mismo precio soportarán siempre la misma carga fiscal, cualquiera que sea la longitud y características de los procesos de producción o distribución de los mismos¹¹.

En nuestro país el IVA es netamente neutral, pues contamos con dos tarifas, la tarifa cero y el 12%, siendo en realidad la que grava la tarifa 12, pues la tarifa cero se implementó en nuestro sistema tributario para efectos únicamente declarativos. Al tener una tarifa “real única” es decir del doce por ciento para las transferencias de bienes o la prestación de servicios establecidas en la ley, en todas las etapas de producción, se da lo que entendemos por neutralidad, encontrando en este un aspecto importante y problemático, relacionado con el segundo y tercer capítulo de esta tesis, que es la armonización del IVA, para tener una idea de lo que se tratará en estos capítulos y del problema de competencia que genera el hecho de tener varias tarifas en los países miembros de una comunidad en la cual se desea armonizar el IVA, me permito exponer lo manifestado por Pablo Antonio Moreno Valero, “Una de las

⁹ GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario” Tomo III, Parte Especial, El derecho tributario vigente, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia, Ediciones Desalma, Buenos Aires - Argentina, 1997, pág. 139

¹⁰ DIAZ, Vicente O, Director, “Tratado de Tributación Tomo II, Política y economía tributaria” Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires – Argentina, 2004, pág. 153

¹¹ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 112

características esenciales del IVA es su neutralidad con respecto a las condiciones de competencia. Por tanto, mantener la posibilidad de aplicar tipos excesivamente dispares en función de los Estados miembros representaría una amenaza para dicha neutralidad; podría influir en la localización de las empresas y sería, en consecuencia, contrario a los propios principios del Mercado Único”.¹²

La cuarta característica mencionada es que el IVA es un impuesto **instantáneo**, pues es de aquellos “tributos de hecho generador instantáneo y no periódico o conjuntivo. Su propia naturaleza de gravamen indirecto que, como tal, afecta actos aislados, individuales y concretos y no “conjuntos” o resultados económicos, evidencia que no es un gravamen de periodo fiscal en el sentido de requerir de un ejercicio o periodo que permita delimitar los alcances económicos del hecho generador (...) El IVA es un impuesto de verificación instantánea, y tanto es así que contiene una disposición expresa que señala *el momento en que cada hecho imponible debe tenerse por acaecido*”¹³

De lo dicho se puede decir que el IVA es un impuesto instantáneo, pues se genera en cada una de las transacciones que se realizan en la cadena de comercialización o producción, a diferencia del impuesto a la renta que es un impuesto periódico, pues nuestro legislador en la ley establece que a cada treinta y uno de diciembre de cada año se deberá calcular dicho impuesto, en base a toda la renta percibida desde el momento que se inicie hasta la fecha mencionada.

Podemos hablar de una quinta característica, y para ello citaré a Valdés Costa, quien en su libro Curso de Derecho Tributario, da otra clasificación de los impuestos, y nos habla de los **impuestos proporcionales** y progresivos. “Impuesto *proporcional* es el que mantiene una relación constante entre sus cuantía y el valor de la riqueza

¹² MORENO VALERO, PABLO ANTONIO, La armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado, Colección de Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 18

¹³ PLAZAS VEGA, MAURICIO, “El IVA en los Servicios”, Editorial Temis, Santa Fe- Bogotá, 1993, Pág. 246. “Cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo. No quiere decir que su duración haya de ser fugaz, sino que basta con que no se prolongue indefinidamente”, distinguiéndolo de los impuestos periódicos, pues estos son aquellos “cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta” (MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 84)

gravada. *Progresivo* es aquél en que la relación de cuantía del impuesto, respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta. (...) impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única y el impuesto progresivo aquel cuya alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado”¹⁴

Costa cita a Neumark quien dice que los impuestos progresivos desempeñan también dentro del sistema fiscal una función compensadora de la regresividad inherente a los impuestos proporcionales, especialmente los impuestos a los consumos existentes en todos los derechos positivos. “Evidentemente uno de los instrumentos más reconocidos para asignar progresividad al impuesto sobre las ventas es el de las tarifas diferenciales, a través del cual se procura afectar con mayor incidencia el gasto relacionado con bienes de consumo suntuario que, como tales, suelen ser demandados en el mercado por las clases ricas”.¹⁵

De lo dicho y básicamente en razón de que los impuestos proporcionales tienen una alícuota única, puedo decir, que el impuesto al valor agregado es un impuesto proporcional, en razón de que la alícuota única en nuestro país es la del doce por ciento, y la misma no varía de acuerdo al incremento o disminución del monto gravado, como si lo hace el impuesto a la renta.

Cabe señalar un comentario con respecto a que tipo de impuesto es el IVA, si es proporcional o progresivo, el mismo que dice: “si bien se hace un análisis más cuidadoso se descubre que el IVA, además de no ser progresivo, es claramente regresivo ya que, en términos relativos, la carga impositiva pesa más sobre los hogares pobres que sobre los estratos de altos ingresos”¹⁶, lo cual se puede constatar a simple vista en nuestro país.

Para concluir lo manifestado con respecto a las características del IVA, me permitiré transcribir, lo manifestado por Mauricio Plaza, con respecto a que éste impuesto es de verificación inmediata, criterio con el que comparto. “El IVA es un impuesto de

¹⁴ VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, Pág. 136

¹⁵ PLAZAS VEGA, MAURICIO “El IVA en los servicios”, Editorial Temis, Santa Fe- Bogotá, 1993, pág. 45

¹⁶ PLAZAS VEGA, MAURICIO “El IVA en los servicios”, Editorial Temis, Santa Fe- Bogotá, 1993, pág. 42

verificación instantánea, y tanto es así que contiene una disposición expresa que señala el momento en que cada hecho imponible debe tenerse por acaecido”¹⁷

2. Objeto del impuesto.- Valdés Costa nos enseña que “debe distinguirse el objeto de la relación jurídica tributaria del objeto previsto en el presupuesto de hecho, como integrante del aspecto material. (...) En nuestra concepción el objeto de la relación tributaria propiamente dicha, o sea, la del derecho tributario material como rama jurídica autónoma, **es la de pagar el tributo** y sus accesorios en las condiciones que establezca el ordenamiento jurídico”¹⁸ (Lo resaltado me corresponde)

Tomando lo manifestado por Costa, no cabe duda que el objeto de la relación tributaria es el pago del tributo, y el objeto del impuesto al valor agregado, en el caso que nos ocupa, es decir el objeto previsto en el presupuesto de hecho del IVA, como integrante del aspecto material del tributo, la actividad que la ley señala como motivo de un gravamen, es el establecido en el artículo 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que dice: “Establécese el impuesto al valor agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley”, para mencionar otro ejemplo, citaré el caso mexicano donde se expresa que “Se paga el gravamen al valor agregado por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios”¹⁹.

De lo que se puede observar al transcribir el artículo 52 de la Ley de Régimen Tributario, al igual que lo establecido en la legislación mexicana, es que éstas acogen lo manifestado por Valdés Costa, al establecer cual es el objeto del IVA.

¹⁷ PLAZAS VEGA, MAURICIO “El IVA en los servicios”, Editorial Temis, Santa Fe- Bogotá, 1993, pág. 246

¹⁸ VALDES COSTA, “Curso de Derecho Tributario”, Tercera Edición, Editorial Temis, Colombia, 2001, pág. 376

¹⁹ <http://www.uv.mx/iiesca/revista2001-1/tributario.htm>, página Web consultada el 8 de agosto de 2006 a las 09h35

A demás se dice que “con el término <<objeto del tributo>> se hace referencia a la manifestación concreta de capacidad económica que soporta el tributo. Es, por tanto, la renta, el patrimonio o el gasto (o, en su caso, el bien, la actividad, operación o rendimiento concreto) sobre el que se hace recaer la carga tributaria (...) un elemento fáctico expresivo de riqueza, que constituye –según la identificación sostenida por el TC- la “materia imponible” sobre la que el legislador acotará el hecho imponible, que es ya el presupuesto normativo configurador del tributo y por cuya realización surgirá la obligación tributaria. Normalmente el objeto del impuesto aparece recogido o descrito por el elemento objetivo del hecho imponible, pero no siempre el paralelismo es tan evidente, pudiendo dicho objeto quedar fuera de la definición normativa del presupuesto de hecho del tributo e incluso completamente ajeno a toda la estructura de éste. Así ocurre, por ejemplo, cuando, para gravarse el consumo, como índice que es de capacidad económica, la ley configura como hecho imponible la fabricación o la venta de los productos cuyo consumo quiere hacer tributar (...) Es también relevante la distinción, habida cuenta de que sobre un mismo objeto puede el sistema tributario articular diversos tributos, siendo lo determinante para que no exista doble imposición el que no coincidan sus hechos imponibles, aunque tengan el mismo objeto o materia imponible”²⁰.

La capacidad económica como objeto del impuesto al valor agregado que ha considerado nuestro legislador son básicamente tres, la transferencia de dominio, la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, y el valor de los servicios prestados, aspectos importantes que considero necesario analizar detenidamente, así tenemos:

El Diccionario Jurídico Anbar con legislación ecuatoriana nos da la definición de **transferencia**, y nos dice: “Paso o conducción de una cosa de un punto a otro. // **Transmisión de la propiedad o de la posesión.** // Remisión de fondos de una cuenta a otra, sean de la misma persona o de diferentes. // Cambio de un asiento o

²⁰ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 252. “Las expresiones <<objeto del impuesto>> u <<objeto imponible>> deben entenderse, en buena técnica fiscal, para referirse a aquellos hechos económicos que expresan la existencia de una capacidad de contribuir (...) hechos que expresan una aptitud económica de soportar – en justicia – la carga o el sacrificio que el impuesto comporta” (JOSE LUIS PEREZ DE AYALA, “Explicación de la Técnica de los Impuestos”, Segunda Edición, Editorial de Derecho Financiero, pág. 42)

partida de unos libros, cuentas o titulares a otros. // Sustitución de un inquilino por otro, mediante acuerdo entre sí”. Y al hablar de **importación** nos dice: “Acción comercial de introducir mercaderías de país extranjero al propio. En términos aduaneros se entiende por importación la entrada de cualquier mercadería en territorio aduanero. **Importación al consumo** es el régimen aduanero por el cual las mercaderías extranjeras son nacionalizadas y puestas a libre disposición para su uso o consumo definitivo” (El resaltado me corresponde)

Nuestra legislación en el artículo 53 de la Ley de Régimen Tributario Interno, nos habla de un concepto de transferencia, sin embargo no proporciona un concepto como tal de ella, pues manifiesta únicamente que se debe considerar como transferencia para efectos del impuesto, es decir que son objetos del impuesto:

1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tengan por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de su designación o de las condiciones que pacten las partes;
2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,
3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.

La legislación ecuatoriana de igual manera establece aquellas transferencias que no son objeto del impuesto y de aquellas que son gravadas con tarifa cero, dos aspectos que serán analizados en otro acápite.

La legislación española no habla de transferencia como tal de la forma que lo hace nuestra legislación, y en su lugar habla de entrega de bienes, que en el fondo se trata de lo mismo, manifestando que “Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, considerando a estos efectos como tales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía. (...) En

buena parte de los supuestos, la expresión se equipara al modo de los contratos traslativos del dominio, con lo que el concepto de entrega resulta idéntico al reconocido en el Derecho privado”²¹ De la definición transcrita se puede observar que la legislación tributaria española en lo relativo a la entrega de bienes, es lo mismo que nuestra legislación tributaria establece como objeto del impuesto al valor agregado en lo relacionado con la transferencia, pues ésta se la puede realizar con la entrega de bienes, forma en la cual según el Código Civil ecuatoriano se perfecciona la transferencia de dominio.

Otro de los términos que encontramos en el artículo 52 analizado, es el de **servicio**, al respecto Mauricio Plazas Vega nos dice, “el servicio se presta porque el que pone su trabajo o su esfuerzo o sacrificio a favor de otro, a cambio de una retribución, no le da el dominio o la pertenencia de la fuente que lo produce, que es el mismo hombre en su azarosa existencia”²²

El régimen chileno define el **servicio** como “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por lo cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los numerales 3 y 4 del art. 20 de la ley del impuesto a la renta”²³

En Colombia “se considera **servicio** toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o

²¹ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 660

²² PLAZAS VEGA MAURICIO, “EL IVA en los servicios”, Editorial Temis, Santa Fe- Bogotá, 1993, pág. 120. El Léxico Jurídico Tributario de Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo, nos dice: “Acción y efecto de servir. // Función o prestación que entidades públicas o privadas cumplen en beneficio de las personas sea por mandado legal o estatutario. El servicio público está gravado con tasas que las entidades autorizadas a prestarlo deben regularlas mediante resoluciones u ordenanzas, según pertenezcan al gobierno central o a la administración seccional. // Trabajo, actividad, ayuda, asistencia. // Culto, reverencia, oficio, ceremonia. // Utilidad, gracia, mérito. // Entidad, organización, o conjunto de elementos personales y materiales, que se dedican o sirven para satisfacer una urgencia o conveniencia de la comunidad”.

²³ PLAZAS VEGA, MAURICIO “El IVA en los servicios”, Editorial Temis, Santa Fe- Bogotá, 1993, pág. 119

forma de remuneración”²⁴ el que es muy similar al acogido por nuestra legislación en el artículo 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno al decir: “Impuesto al valor agregado sobre los servicios.- El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación”.

En Venezuela en la ley que establece el impuesto al valor agregado, en su artículo cuarto nos explica lo que se debe entender por servicio, y dice: “Cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales; los suministros de agua, electricidad, teléfono y aseo; los arrendamientos de bienes muebles, arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos al residencial y cualesquiera otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos, los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país, así como los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorporeales tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica. Igualmente califican como servicios las actividades de lotería, distribución de billetes de lotería, bingos, casinos y demás juegos de azar. Asimismo califican como servicios las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros. No califican como servicios las actividades realizadas por los hipódromos, ni las actividades realizadas por las loterías oficiales del Estado”.²⁵

La legislación española nos dice: “El concepto de prestación de servicios se realiza desde un punto de vista negativo. Así, se señala que a los efectos del IVA se

²⁴ PLAZAS VEGA, MAURICIO “El IVA en los servicios”, Editorial Temis, Santa Fe- Bogotá, 1993, pág. 121

²⁵ <http://www.latinlaws.com/legislacion/modules/mylinks/viewcat.php?cid=91>, consultada 18 de septiembre de 2006 a las 12h45

entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Así pues, el concepto de prestación de servicios es residual. Puede entenderse como tal toda actividad llevada a cabo por empresarios y profesionales que no pueda considerarse entrega de bienes o adquisición intracomunitaria”.²⁶ La legislación española utiliza un mecanismo abierto, con la finalidad de que no queden excluidos de ser gravados ningún tipo de prestación de servicios, y por ello habla de que se entiende a todo aquello que no es considerado entrega de bienes o adquisición intracomunitaria, con lo que cual se podría decir que se busca obtener una mayor recaudación. Cabe destacar al respecto que la Ley ecuatoriana utiliza el mismo mecanismo que la legislación española, pues abarca a todos los servicios en el artículo transcrito, estableciendo en otros artículos los servicios gravados con tarifa cero, situación que es común en varios de los países en los cuales rige el impuesto en estudio, pues buscan gravar los servicios de una manera general y excluir algunos por excepción, aspecto que como lo manifesté será analizado detenidamente más adelante.

Para concluir lo relativo con el objeto del impuesto, considero necesario establecer que en la legislación española existe un componente adicional en el mismo, en razón de que dicha legislación ha acogido aquellas disposiciones de carácter comunitario a fin de lograr la armonización del IVA, es por ello que en dicha legislación encontramos dentro del objeto del impuesto al valor añadido –como es conocido en la Comunidad Económica Europea- a las adquisiciones intracomunitarias, el mismo que fue introducido por la Ley 1992, exigida por la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, como paso previo a la creación del verdadero mercado interior que supondrá el gravamen de las entregas de bienes en el origen, es decir, cuándo y dónde se entregan por el empresario, dicha ley entiende como adquisición intracomunitaria “la obtención del poder de disposición sobre bienes inmuebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto (es decir, a la península e Islas Baleares), con destino al adquiriente, desde otro Estado miembro de la UE, cualquiera que sea la persona que los transporte (el transmitente, el adquirente o un tercero). Así pues, la característica esencial de las operaciones

²⁶ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 660

intracomunitarias estriba en el hecho de que los bienes sean adquiridos por un empresario para ser utilizados en un Estado de la UE distinto al de adquisición”²⁷

3. Hecho generador o hecho imponible.- Una vez estudiado el objeto del impuesto, que como se expresó difiere del hecho generador o hecho imponible, tomando en cuenta que en ocasiones coincide el uno con el otro, procederé a analizar lo que constituye el hecho generador en general y específicamente cual es en el IVA.

De manera general se establece que el hecho generador es la columna vertebral –por decirlo de alguna manera- de la relación jurídica tributaria, es decir cuando se da lugar al hecho generador, esto es, cuando una determinada actuación de una persona encaja en lo que la ley establece como tal, nace en sí la relación tributaria y con ello la obligación que ella establece. Esto lo encontramos manifestado por Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero, quienes nos dicen que “la obligación tributaria principal se origina por la realización del hecho imponible, desechando las restantes fuentes de las obligaciones admitidas por el Código Civil. Consecuentemente, el único mecanismo para el nacimiento de dicha obligación es la verificación del presupuesto de hecho al que la norma ha asociado su nacimiento. Ello significa que surge siempre con independencia de la voluntad de las partes, tanto la Administración como el particular, y si bien éste es libre para realizar o no el hecho descrito y tipificado como imponible, una vez lo realice se devengará inevitablemente la obligación de acuerdo con la voluntad y el mandato de la ley. La conjunción de ésta con el presupuesto de hecho es –como precisó VICENTE-ARCHE- el elemento generador del vínculo obligacional (...) a lo largo de varios decenios, y sin perjuicio de las insalvables matizaciones entre las diferentes posturas, existió una coincidencia básica en erigir el hecho imponible en eje del Derecho Tributario Sustancial. Se afirmaba, en esta línea, que del hecho imponible derivaba toda la disciplina jurídica del tributo, obteniéndose a partir de él no sólo los supuestos grabados, sino también los sujetos pasivos, el momento del nacimiento de la obligación tributaria y su régimen jurídico, la legislación aplicable,

²⁷ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 662

la clasificación entre los distintos impuestos y, en fin, hasta la cuantía de la deuda tributaria”²⁸.

Al haber establecido la importancia que tiene el hecho generador dentro de la relación jurídica tributaria, procederé a transcribir algunas definiciones dadas por doctrinarios, o establecidas en diversos cuerpos jurídicos, a saber:

El Léxico Jurídico Tributario de Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo, nos dice que hecho generador “es el presupuesto establecido en la Ley, acto jurídico o hecho económico para configurar cada tributo”.

Por lo general tenemos que “el legislador tributario, a la hora de establecer los hechos imponibles, puede adoptar hechos de la realidad de naturaleza económica (p. e., un ingreso o un gasto), o de naturaleza ya jurídica en virtud de otras ramas del ordenamiento que los han definido previamente (p. e., un arrendamiento), o incluso de naturaleza física (superficie de un local o capacidad de un depósito), o, en fin, de cualquier naturaleza, y cuya realización entendida que resulta indicativa de capacidad económica”.²⁹

El artículo 20.1 de la Ley General Tributaria Española define al hecho imponible como “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal (...) En la legislación española tenemos que “el IVA es un impuesto que tiene un presupuesto de hecho múltiple, en modo tal que somete a gravamen un gran número de hechos, actos o negocios. Con todo, se pueden distinguir tres grupos de operaciones sometidas al impuesto. (...) Los tres grupos son las operaciones interiores, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones”³⁰

²⁸ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 247 y 249

²⁹ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 251

³⁰ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 659. En México, el hecho generador se define como la “prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes” (PLAZAS VEGA, MAURICIO “El IVA en los Servicios” Editorial Temis, Santa Fe- Bogotá 1993, pág. 119)

En el caso ecuatoriano tenemos que el hecho generador en el IVA se “causa en el momento en que se realiza el acto o se suscribe el contrato que **tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios**, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente la respectiva factura, nota o boleta de venta.

En el caso de los contratos en que se realice la transferencia de bienes o la prestación de servicios por etapas, avance de obras o trabajos y en general aquellos que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado -IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, fase o etapa, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.

En el caso de **introducción de mercaderías al territorio nacional**, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana”.³¹ (Lo subrayado y con negrita me corresponde)

De lo que se puede observar en la legislación ecuatoriana, el objeto del IVA es la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal en todas las etapas de comercialización, y el valor de los servicios prestados; y el hecho generador es el momento en que se realiza el acto o contrato por medio del cual se da lugar a la transferencia de bienes y/o servicios, y a la importación, es decir en el caso que nos ocupa el objeto y el hecho generador del IVA, coinciden.

De lo que se ha tratado hasta el momento del hecho generador o hecho imponible, se puede desprender que éste cuenta con varios elementos, coincidiendo lo expresado a este respecto por Valdés Costa y Mauricio Plaza Vega. “La doctrina suele aludir a cuatro (4) elementos constitutivos del hecho generador de un impuesto, a saber: el **personal**, relacionado con los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria; el **material**, atinente al presupuesto fáctico condicionante previsto en la norma como *hecho jurídico* materializado en un verbo predicable del *sujeto pasivo*, el **temporal**, vinculado con temas de especial trascendencia como son los de la vigencia y aplicación de las normas que creen o modifiquen impuestos o la noción de *período fiscal*, de particular importancia en la actualidad si se tiene en cuenta la

³¹ Artículo 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ecuatoriano

prohibición persistente en el art. 38 de la carta de acuerdo con el cual las disposiciones que regulen “contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado *no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo*”; y el **espacial**, relacionado con el lugar en el cual debe tener ocurrencia el acontecimiento previsto en la norma para que pueda decirse que tal suceso constituye un *hecho gravado*”.³² (Lo subrayado y con negrita me corresponde)

Para acotar o concluir lo manifestado por dichos autores me permitiré anotar: “El hecho imponible debe reunir los siguientes elementos constitutivos: material, espacial, temporal y personal –que fueron analizados en el acápite anterior- Si falta alguno de esos elementos en la figura legal, se quebranta el principio de reserva de ley, y si esos aspectos no están presentes en la circunstancia fáctica, no nace la obligación tributaria, porque no queda tipificado el hecho imponible”³³

Como se manifestó al inicio de este tema, el hecho generador constituye la columna vertebral de la relación jurídica tributaria, pues al ocurrir éste se determina quien es el sujeto obligado a pagar dicho tributo, que será el que realizó el supuesto establecido como hecho generador, es decir el aspecto subjetivo de la relación jurídica; a más de ello se puede establecer el aspecto objetivo, esto es el elemento material que es el presupuesto constante en la ley; elemento tiempo o temporal que es el momento desde el cual nace la obligación tributaria, indispensable para realizar todo tipo de computo relacionado con la obligación; y, el elemento espacial el mismo que determina el lugar en donde se realizó el hecho generador, y por ende el lugar de pago del mismo, aspecto importante para dilucidar los problemas relativos a la doble tributación.

Es por todo ello que el hecho generador es el presupuesto jurídico que legitima o da legalidad a la existencia del tributo, como bien se manifiesta “con la preocupación por la justicia tributaria a partir de los años sesenta, el hecho imponible se revaloriza,

³² PLAZAS VEGA, MAURICIO “El IVA en los servicios”, Editorial Temis, Santa Fe- Bogotá, 1993, pág. 161

³³ ASOREY, ATCHABAHIAN, ENTRE OTROS, “Tratado de Tributación, tomo I Derecho Tributario Volumen 2” Editorial Astrea, Buenos Aires - Argentina 2003, pág. 161

al asumir la cualidad de presupuesto legitimador del tributo, pues la elección por la ley de los hechos que quiere gravar se ve limitada a los que reflejen los criterios de capacidad económica y en general de justicia, que autorizan al legislador a imponer la prestación tributaria cuando han sido realizadas por un particular (...) debe concebirse el hecho imponible como presupuesto jurídico de la sujeción al tributo, exigencia jurídica global de que el conjunto de prestaciones que lo integran sólo estará justificado si tiene lugar la realización del hecho imponible, con independencia de que éste las genere directamente o deriven de él de forma mediata, sean de carácter accesorio, o incluso se originen por presupuestos distintos. Por eso –como dice la LGT– el hecho imponible sigue siendo el que configura cada tributo y permite distinguir uno de otro, erigiéndose en presupuesto legitimador del tributo y de las prestaciones que lo integran”³⁴.

4. Sujetos del impuesto.- La obligación tributaria, al igual que todas las obligaciones en general o como la privada, es bipolar, es decir, el sujeto situado en el polo activo, tiene un derecho de crédito, y el sujeto pasivo, ubicado en el polo negativo, tiene el deber de una prestación consistente en una acción de dar, hacer o no hacer, esto en la obligación en general, debiendo destacar que en la tributaria la obligación del sujeto pasivo es de dar, es decir de pagar el tributo.

Al hablar de **sujeto activo**, la doctrina contemporánea, superando anteriores confusiones, lo caracteriza como el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo. El Mod. C. T. A. L.³⁵ lo

³⁴ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 251

³⁵ Modelo de Código Tributario para América Latina: Como su nombre lo indica, es un Modelo que se realizó en razón de que en gran parte de los países de Latinoamérica, las normas tributarias que regulaban las relaciones fisco-contribuyente no eran adecuadas para lograr una aplicación eficiente de los tributos, pues los sistemas tributarios latinoamericanos eran demasiado complejos, no tenían relación con la realidad actual de los mercados, y a más de ello eran diversos entre los países latinoamericanos, lo que producía gran inseguridad jurídica. Cabe señalar que tratándose de un Modelo de Código Tributario, sus normas pretenden constituir una orientación general para los procesos de reforma legislativa de los países miembros, lo cual significa que en muchos casos para la adopción de los criterios en que ellas se sustentan, deberán adaptarse esas normas al orden jurídico, estructura administrativa y sistema tributario del país que decida aplicarlos. Información tomada de la presentación constante en dicho Código.

Constituye un instrumento de alta calidad jurídica, respetuoso de los aludidos principios, con suficiente amplitud para adaptarlo a las legislaciones de los países de la Región, y para introducir en su texto las actualizaciones que se consideren necesarias, tal como quedó reconocido en las Jornadas

define sintéticamente diciendo que “es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo”³⁶

Al hablar del **sujeto pasivo** tenemos que es el reverso del sujeto activo. Es el obligado al pago, cualquiera sea su relación con el fundamento y fin del tributo. (...) El Mod. C. T. A. L. lo definen en su artículo 22, como “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”³⁷.

Las definiciones relativas a los sujetos del impuesto, que propone el Modelo de Código Tributario para América Latina, las mismas que fueron transcritas en líneas anteriores, son textualmente acogidas por la legislación ecuatoriana, pues nuestro Código Tributario, en el Título II, relativo a la “Obligación Tributaria”, en su capítulo IV, al hablar de los sujetos, nos da la definición de sujeto activo en el artículo 23 al decir que: “sujeto activo es el ente público acreedor del tributo”, en otras palabras el sujeto acreedor del tributo es el Estado ecuatoriano, a través del Servicio de Rentas Internas, que es la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. Para acotar con mayor fuerza lo relativo a que el Estado es el sujeto pasivo, cabe manifestar que dicha calidad se la da en virtud del Ius Imperium, el cual le permite recaudar tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley otorga tal derecho³⁸. Incluso, el sujeto activo, que como se manifestó es el acreedor del tributo, tiene el derecho de percibir el tributo, y de exigir el pago del mismo de manera coercitiva.

El artículo 24 del mismo cuerpo de leyes al hablar del sujeto pasivo, nos dice que es: “la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica constituyan una

celebradas en Punta del Este en 1970, y como se ha reflejado en los Códigos de varios países de América Latina

³⁶ VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, Pág. 330

³⁷ VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, Pág. 332

³⁸ http://www.congreso.gob.pe/biblio/artic_29.htm consultada 16.18.2006.09.05

unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva”.

Como se puede observar la legislación ecuatoriana acoge las recomendaciones establecidas en el Modelo de Código Tributario para América Latina, recomendaciones que han sido acogidas por varios países Latinoamericanos como es el caso de:

- **Bolivia.-** En el artículo 21 de su Código Tributario al hablar del sujeto activo nos dice: “El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado.

Las actividades mencionadas en el párrafo anterior, podrán ser otorgadas en concesión a empresas o sociedades privadas.

El artículo 22 del mismo cuerpo de leyes nos dice: “Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes”³⁹.

- **Colombia.-** En el Estatuto Tributario al referirse a los sujetos pasivos, habla de contribuyentes y responsables, es decir de las dos categorías a las que se refiere el Modelo de Código Tributario para América Latina, y nos dice: “Artículo 2.- Contribuyentes: Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial” y con respecto a los responsables en su artículo 3 dice: “Son responsables para efectos del impuesto de timbre, las personas

³⁹ Código Tributario Boliviano,
<http://www.enlared.org.bo/2005/Legislacion%20Docs/tributario/Ley2492.doc>
Consultada 15 Sep. 06 a las 10h43

que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley”⁴⁰

- **Perú.-** En su Código Tributario, artículo 4 habla de acreedor tributario, y nos dice: “Acreedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria.

El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente”, y al hablar de deudor tributario lo hace en su artículo 7 diciendo: “deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”.⁴¹

- **Venezuela.-** En su Código Orgánico Tributario en su artículo 18 nos dice: “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”; y con respecto al sujeto pasivo en su artículo 19, expresa: “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”⁴².

Como se puede observar, las legislaciones de los países latinoamericanos, mencionados en líneas anteriores, han acogido las recomendaciones del Modelo de Código Tributario para América Latina, recomendación que lo vemos contemplada de igual manera en la normativa que regula la Comunidad Andina, específicamente en el artículo 2 relativo a definiciones de la Decisión 599, que al definir al sujeto pasivo nos dice: “Es el deudor de la obligación tributaria sustancial. Se consideran incluidos los términos «contribuyente» y «responsable o sustituto», quedando comprendidos en este último término los agentes de percepción y retención”.

Ahora me gustaría hacer una pequeña visión con respecto al tema en la legislación española, y así tenemos que el artículo 36 de la Ley General Tributaria de dicho país

⁴⁰ <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/40e3a06b1acef77d05256f0b0077bea5?OpenDocument>, consultada el 15 de septiembre de 2006 a las 10h43

⁴¹ <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/index.html>, consultada el 18 de septiembre de 2006, a las 11h11

⁴² <http://www.latinlaws.com/legislacion/modules/mylinks/viewcat.php?cid=91>, consultada el 15 de septiembre de 2006, a las 15h45

define al sujeto pasivo como una especie de categoría genérica de obligado tributario. Dice su ap. 1 que «es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo»; a fin de acotar lo manifestado, la misma legislación española, en el artículo mencionado limitan taxativamente las modalidades de sujeto pasivo, que sólo serán las dos citadas; de manera que aunque otras personas puedan intervenir en el desarrollo y la aplicación del tributo, quedando obligadas incluso al pago de la obligación principal (p.e., responsables), no serán sujeto pasivo del mismo, lo que impele a matizar la identificación antes realizada entre sujeto pasivo y deudor. Concretamente, en el sentido de que todo sujeto pasivo es deudor del tributo, pero no a la inversa, pues puede haber deudores u obligados al pago del tributo que no son contribuyente ni sustitutos, por lo que no son sujetos pasivos⁴³

Cabe destacar que “hay que distinguir *sujeto pasivo del tributo*, que es el “destinatario legal tributario”, del *sujeto pasivo de la obligación tributaria* que es “la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor principal (contribuyente), o un tercero, a quien la ley designa como sujeto pasivo, pudiendo o no coincidir con el sujeto pasivo del tributo”⁴⁴

Hasta el momento he analizado lo que se debe entender por sujeto pasivo, de lo cual se puede observar que existen algunas categorías de dicho sujeto, mismas que de igual manera se mencionan en el Modelo de Código Tributario, y que se analizarán a continuación, así tenemos que en el primer inciso del artículo 24 transcrito del Código Tributario ecuatoriano, con respecto al tema, se manifiesta que la característica esencial del sujeto pasivo es que está obligado siempre al pago de la obligación tributaria que la ley le ha establecido, sin importar si dicho pago lo realiza en calidad de contribuyente o de responsable, categorías que como se dijo se analizarán a continuación:

⁴³ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 278

⁴⁴ ASOREY, ATCHABAHIAN, ENTRE OTROS, “Tratado de Tributación, tomo I Derecho Tributario Volumen 2” Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 2003, pág. 143

Con respecto al **contribuyente** se dice: “La caracterización del contribuyente debe hacerse en función de la vinculación del sujeto pasivo con la situación de hecho que la ley grava. Es, por tanto, la persona que, *desde el punto de vista jurídico*, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado. Es una carga que en las constituciones de los Estados de derecho está regulada, en forma más o menos explícita, en función del principio fundamental de la igualdad ante las cargas públicas, consustanciado con el concepto de capacidad contributiva”⁴⁵

Sobre el mismo tema, el diccionario Jurídico Espasa nos dice “es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. La traslación del impuesto a otras personas no determina la pérdida de la condición de contribuyente, que concurre en quien según la ley deba soportar la carga tributaria” (Lo resaltado me corresponde)⁴⁶

La legislación ecuatoriana al hablar al respecto nos dice que contribuyente 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 personas⁴⁷, definición a mi criterio muy clara, y concordante además con la definición que nos proporciona el Diccionario Jurídico Espasa. Un aspecto importante y que considero preciso resaltar, es que para que una persona adquiera la calidad de contribuyente debe adecuar su conducta a lo establecido por la ley como hecho generador, manteniendo dicha calidad independientemente si realiza el pago por si mismo o traslada esa obligación a una tercera persona, pues como se manifestó esa calidad se da por tener la capacidad económica que el legislador estableció como hecho generador.

⁴⁵ VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, Pág. 336

⁴⁶ ASOREY, ATCHABAHIAN, ENTRE OTROS, “Tratado de Tributación, tomo I Derecho Tributario Volumen 2” Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 2003, pág. 144, al hablar de los contribuyentes nos dice, “se entiende por tales aquellos respecto de los que se verifique el hecho imponible que le atribuyen las respectivas leyes tributarias o, como lo establece con mayor precisión del MCTAL en su art. 24, son “las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Coincide en este caso el sujeto pasivo del tributo con el sujeto pasivo de la obligación tributaria”

⁴⁷ Artículo 25 de Código Tributario Ecuatoriano

La segunda categoría de sujeto pasivo que habla el artículo 24 del Código Tributario, es la de **responsable**, entendiéndose como tal a “la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario”⁴⁸.

En lo relacionado al sujeto pasivo – responsable, el Código Tributario Peruano nos dice: “responsable es aquel que, sin tener condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”⁴⁹.

En otras legislaciones y en la doctrina se habla de responsables solidarios, estableciendo que son: “persona declarada responsable de la deuda tributaria con carácter solidario del sujeto pasivo. En España la responsabilidad solidaria debe estar prescrita en cada caso concreto pues constituye una excepción a la regla general de subsidiariedad”⁵⁰; y, responsables sustitutos, entendiéndose que “se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo jurídico entre éste y el acreedor. El sustituto reemplaza pues al generador del hecho imponible”⁵¹; sobre los responsables sustitutos el diccionario Jurídico Espasa nos dice que es la “persona declarada responsable de la deuda tributaria con carácter subsidiario del sujeto pasivo. En España la subsidiariedad es la regla general para la responsabilidad tributaria. Para que la Administración Tributaria pueda dirigirse contra el responsable subsidiario, se precisa la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios”

De lo anotado se puede establecer la única diferencia que existe entre las dos categorías de sujetos pasivos analizada, siendo ésta “la naturaleza de la responsabilidad, el *contribuyente* es responsable por una deuda propia, *el responsable* por una deuda ajena. De esta diferencia resulta una *consecuencia fundamental*: el contribuyente debe, desde el punto de vista jurídico, soportar la

⁴⁸ Artículo 26 del Código Tributario Ecuatoriano

⁴⁹ http://www.congreso.gob.pe/biblio/artic_29.htm consultada 16.18.2006.09.05

⁵⁰ Diccionario Jurídico Espasa

⁵¹ http://www.congreso.gob.pe/biblio/artic_29.htm consultada 16.18.2006.09.05

carga del tributo; no tiene *derecho* a transferirla a terceros (...) Por el contrario, el responsable tiene siempre el derecho esencial a ese resarcimiento, por cualquier medio jurídico: repercusión, retención, percepción, repetición –aunque la ley no lo establezca- por la indiscutible razón de que se trata de una responsabilidad por deuda ajena”⁵²

Nuestra legislación no hace distinción expresa entre responsables solidarios y subsidiarios, como lo hace la doctrina y varias legislaciones, pues habla de responsables por representación y de responsables por adquisición o sucesión; sin embargo del análisis de estas dos categorías de responsables, se podría establecer que los responsables por representación que habla nuestra legislación son los denominados responsables solidarios que habla la doctrina; y, los responsables por adquisición o sucesión son los responsables por sustitución que se habla en otras legislaciones y en la doctrina.

Como se ha manifestado, nuestra legislación hace una división o clasificación de los responsables, siendo ésta:

- A) Responsables por representación;
- B) Responsables por adquisición o sucesión; y,
- C) Otros responsables

A) Responsables por representación.- La legislación ecuatoriana enumera a quienes se los debe entender como miembros de esta clasificación, siendo éstos:

“1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces;

2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida;

⁵² VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, Pág. 334

3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;

4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y,

5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente⁵³. Se debe señalar y como bien lo hace nuestra legislación, que la responsabilidad de éstos se limita única y exclusivamente a los bienes administrados y a las rentas que dichos responsables hayan producido durante su gestión.

B) Responsables como adquirentes o sucesores.- Nuestra legislación se refiere a ellos como su nombre lo indica a aquellos que adquieren un negocio o bien, o aquellos que son sucesores tanto a título universal como singular, como se puede desprender de los numerales constantes en el artículo 28 del Código Tributario en análisis⁵⁴:

C) Otros responsables.- A más de los responsables por representación y por adquisición o sucesión, la legislación ecuatoriana habla de **otros responsables**, siendo éstos:

⁵³ Artículo 27 del Código Tributario Ecuatoriano

⁵⁴ 1. Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior;
2. Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiera, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes;
3. Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto;
4. Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y,
5. Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados⁵⁴. El mencionado artículo en su último inciso expresa un límite en tiempo con respecto a dicha responsabilidad, señalando que, la responsabilidad señalada en los numerales 1 y 2 de este artículo, cesará en un año, contado desde la fecha en que se haya comunicado a la administración tributaria la realización de la transferencia.

C.1) Agentes de retención; y,

C.2) Agentes de percepción

La doctrina en general al hablar de los responsables solidarios hace mención especial a los agentes de retención y de percepción, sin embargo nuestra legislación como se puede observar y al no acoger la clasificación de la doctrina, los regula como “otros responsables”.

C.1) Agentes de retención.- Nuestra legislación en el artículo 29 del Código Tributario establece que agentes de retención son 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. Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados. Como se puede observar de la definición que nos da el Código Tributario, el legislador ecuatoriano ha considerado al agente de retención como un obligado específico distinto de los demás responsables, al hablar de ellos como otros responsables, por lo tanto, y de acuerdo a lo establecido en la definición dada por el Diccionario Jurídico Espasa, y que viene a continuación, nuestra legislación ha acogido el criterio general de la doctrina, al contrario de lo que sucede en España.

El diccionario Jurídico Espasa al hablar de retención de impuestos nos dice: “detracción que se obliga a realizar a determinadas personas que paguen cantidades sujetas al gravamen de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o de Sociedades y que se ingresa en el Tesoro Público en concepto de pago a cuenta de aquéllos impuestos. La ley española califica al retenedor como sustituto del contribuyente (art. 32b LGT) pero la doctrina, casi unánimemente, lo considera como un obligado específico distinto del sustituto.” (El subrayado me corresponde).

Otra definición con respecto a este tipo de agentes nos dice que “es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, lo que le da la posibilidad de detraer lo que corresponde en

concepto de tributo”⁵⁵; por ejemplo: un empleador respecto a los dineros que debe pagar a sus trabajadores, en el caso del impuesto a la Renta; el empleador como agente de retención, y como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente, con los fondos de éste, que hayan sido retenidos.

En nuestro país los agentes de retención son en su gran mayoría contribuyentes especiales, entendiéndose como tales a las entidades y organismos del sector público, las empresas públicas y las privadas consideradas así por el Servicio de Rentas Internas, otra definición diferente a la que se contempla dentro de nuestra legislación, con respecto a contribuyentes especiales, es que son “contribuyentes con características similares calificados y notificados por la Administración Tributaria como tales, sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales y el pago de sus tributos, en atención al índice de su tributación”⁵⁶.

C.2) Agentes de Percepción.- Es otro de los agentes responsables que habla nuestra legislación, entendiéndose como tales a los que “por su profesión, oficio, actividad o función, le presta al contribuyente un servicio o le transfiere un bien, por el que recibe un monto dinerario al cual adiciona el tributario, que luego debe ingresar al fisco”⁵⁷

Encontramos otra definición con respecto a estos agentes, que dice: “El agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco, como el caso de un empresario de espectáculos que recibe junto con el valor del boleto el tributo que paga el público. Por medio de él el legislador le impone la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular.”⁵⁸

⁵⁵ ASOREY, ATCHABAHIAN, ENTRE OTROS, “Tratado de Tributación, tomo I Derecho Tributario Volumen 2” Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 2003, pág. 149

⁵⁶ http://www.fidevalores.com/index.asp?spg_id=27, consultada el 20 de septiembre de 2006 a las 11h27

⁵⁷ ASOREY, ATCHABAHIAN, ENTRE OTROS, “Tratado de Tributación, tomo I Derecho Tributario Volumen 2” Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 2003, pág. 150

⁵⁸ http://www.congreso.gob.pe/biblio/artic_29.htm, página consultada el 05.09.2006 a las 16h18

El artículo 29 del Código Tributario ecuatoriano en su numeral dos al hablar de los agentes de percepción nos dice que son 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”

El artículo 24 del Código Tributario ecuatoriano que como se ha manifestado y analizado habla de los sujetos pasivos, y a más de los contribuyentes y responsables, establece que se considerarán también sujetos pasivos, **las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición**, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva. Esto es acogido por varias legislaciones, sin embargo en algunas amplían la ejemplificación de estos sujetos pasivos, para ejemplo señalaré lo que se manifiesta en la legislación peruana, donde se señala que pueden “ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias”⁵⁹

Con lo expresado se establece plenamente la autonomía científica del derecho tributario, pues como se ha podido observar, esta rama del derecho otorga diferentes características a instituciones reguladas por el derecho privado, haciendo valer aquello que se establece en el artículo 18 numeral 2 del Código Civil, al decir “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”. En el caso que nos ocupa el legislador expresamente otorga capacidad para ser contribuyente a entes, como los señalados en el artículo transcrito tanto de la legislación ecuatoriana como de la legislación peruana, que no tiene personalidad para el derecho privado.

⁵⁹ http://www.congreso.gob.pe/biblio/artic_29.htm, consultada a las 16h18 del 05.09.2006.

Sujetos del impuesto al valor agregado.- Hasta el momento he hablado de los sujetos de la obligación tributaria en general, al ser el tema central de esta tesis el Impuesto al Valor Agregado, procederé a analizar a los sujetos en relación con el IVA. El sujeto activo no varía, continua siendo el Estado ecuatoriano a través del Servicio de Rentas Internas (SRI) quien recauda los valores correspondientes a este impuesto, y los administra, lo cual lo encontramos reflejado en el artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno.⁶⁰

Con respecto a los sujetos pasivos del IVA, se podría decir que “las dificultades son mayores, por circunstancias de hecho, en los impuestos indirectos al consumo –como es el caso del IVA-, dada la cantidad de consumidores y su difícil y a veces imposible individualización. Por ejemplo, compradores de supermercados, asistentes a espectáculos públicos, etc. En consecuencia, la ley opta por gravar a quien suministra el bien o servicio, presumiendo que se operará el resarcimiento probablemente por el mecanismo de la traslación”⁶¹ (lo que se establece entre guiones me corresponde), sin embargo, de lo anotado se podría decir en concreto que el sujeto pasivo del IVA, son aquellas personas naturales (físicas) o jurídicas (morales) que realizan actos o actividades que constituyen el objeto del impuesto, del cual se habló en un acápite anterior, concluyendo de forma general que el sujeto pasivo por excelencia en el IVA es el consumidor final, pues éste es quien soporta el peso del impuesto.

La Ley de Régimen Tributario Interno al hablar de los sujetos pasivos del IVA, los divide en agentes de percepción y de retención (artículo 63), y son:

“En calidad de **Agentes de Percepción:**

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

⁶⁰ Art. 62.- Sujeto activo.- El sujeto activo del impuesto al valor agregado es el Estado. Lo administrará el Servicio de Rentas Internas (SRI).

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

⁶¹ VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, Pág. 337

2. Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa; y,
3. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa

En calidad de **agentes de retención**:

1. Las entidades y organismos del sector público; las empresas públicas y las privadas consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas;
2. Las empresas emisoras de tarjetas de crédito por los pagos que efectúen por concepto del IVA a sus establecimientos afiliados; y,
3. Las empresas de seguros y reaseguros por los pagos que realicen por compras y servicios gravados con IVA”.⁶²

Nuestra legislación habla de contribuyentes especiales como agentes de retención, al respecto cabe destacar que sus obligaciones son: “Ser agentes de retención sobre el IVA que deben pagar en sus adquisiciones de bienes o servicios, las cuales deben ser declaradas y pagadas mensualmente en las unidades de contribuyentes especiales del Servicio de Rentas Internas, dentro de los plazos que se establece en el Reglamento.

Los porcentajes de retención son los siguientes:

El 30% del IVA pagado cuando se trate de adquisiciones de bienes a sociedades o personas naturales obligadas a llevar contabilidad;

El 70% del IVA pagado cuando se trate de adquisiciones de servicios a sociedades o personas naturales obligadas a llevar contabilidad, y;

⁶² http://www.sri.gov.ec/pages/guia_contribuyente/principales_impuestos/guia_iva/iva.html, página consultada el 08.09.2006 a las 15h19

El 100% del IVA pagado cuando se trate de adquisiciones de bienes o servicios a personas naturales no obligadas a llevar contabilidad

"Nota.- No se realizarán retenciones a las compañías de aviación, agencias de viaje, ni entre contribuyentes especiales".⁶³

Con respecto a las retenciones el artículo 63 de la mencionada ley establece: “Los agentes de retención del impuesto al valor agregado (IVA), retendrán el mismo en una proporción del 30% del impuesto causado cuando se origine en la transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal y del 70% del impuesto cuando se origine en la prestación de servicios gravados. Los citados agentes declararán y pagarán el impuesto retenido mensualmente y entregarán a los establecimientos afiliados el correspondiente comprobante de retención del impuesto al valor agregado (IVA), el que le servirá como crédito tributario en las declaraciones del mes que corresponda.

Los establecimientos que transfieran bienes muebles corporales y presten servicios cuyos pagos se realicen con tarjetas de crédito, están obligados a desagregar el IVA en los comprobantes de venta o documentos equivalentes que entreguen al cliente, caso contrario las casas emisoras de tarjetas de crédito no tramitarán los comprobantes y serán devueltos al establecimiento.

El incumplimiento de estas disposiciones será considerado como defraudación y será sancionado de acuerdo a lo que dispone el Código Tributario”

En el caso de los países miembros de la Comunidad Andina, se trata a los sujetos del IVA en los siguientes términos, así en **BOLIVIA**, la ley No. 843, por medio de la cual se regula al IVA, nos dice en su artículo 3 que los sujetos pasivos del impuesto son quienes:

- En forma habitual se dediquen a la venta de bienes muebles;
- Realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros venta de bienes muebles;

⁶³http://www.sri.gov.ec/pages/guia_contribuyente/contribuyentes_especiales/contribuyentes_especiales.html, página consultada el 08.09.2006, a las 12h28

- Realicen a nombre propio importaciones definitivas;
- Realicen obras o presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza;
- Alquilen bienes muebles y/o inmuebles;

Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto, serán objeto de gravamen todas las ventas de bienes muebles relacionadas con la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo, cualquiera fuera el carácter, la naturaleza o el uso de dichos bienes⁶⁴.

VENEZUELA al hablar de los sujetos pasivos del IVA, en su ley dedicada únicamente a tratar este tema, nos dice en su artículo 5: “Son contribuyentes ordinarios de este impuesto, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y, en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imposables de conformidad con el artículo 3 de esta Ley. En todo caso, el giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento de este artículo, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas. A los efectos de esta Ley, se entenderán por industriales a los fabricantes, los productores, los ensambladores, los embotelladores y los que habitualmente realicen actividades de transformación de bienes”⁶⁵.

En **PERÚ**, donde se conoce al IVA como Impuesto General a las Ventas (IGV), en el texto único ordenado de la ley del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo, expedida mediante decreto supremo N° 055-99-Ef., nos dice con respecto a los sujetos pasivos de este impuesto en calidad de contribuyentes (art. 9) que son:

⁶⁴ <http://www.enlared.org.bo/2005/Legislacion%20Docs/tributario/LEY843.doc>, consultada 15 septiembre de 2006 a las 10H42

⁶⁵ <http://www.latinlaws.com/legislacion/modules/mylinks/viewcat.php?cid=91>, consultada el 18 de septiembre de 2006 a las 12h38

“(…) las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que:

- a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución;
- b) Presten en el país servicios afectos;
- c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados;
- d) Ejecuten contratos de construcción afectos;
- e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles;
- f) Importen bienes afectos.

9.2 Tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando:

Importen bienes afectos;

Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa.

Sin perjuicio de lo antes señalado se considerará habitual la transferencia que efectúe el importador de vehículos usados antes de transcurrido un (01) año de numerada la Declaración Única de Aduanas respectiva o documento que haga sus veces.

9.3 También son contribuyentes del Impuesto la comunidad de bienes, los consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el Reglamento”

En la **LEGISLACIÓN PERUANA** se habla como en la mayoría de legislaciones de responsables solidarios, aspecto que como se manifestó en nuestra legislación no se habla, y manifiesta dicha legislación peruana en su artículo 10:

Son sujetos del Impuesto en calidad de responsables solidarios:

- a) El comprador de los bienes, cuando el vendedor no tenga domicilio en el país.
- b) Los comisionistas, subastadores, martilleros y todos los que vendan o subasten bienes por cuenta de terceros, siempre que estén obligados a llevar contabilidad completa según las normas vigentes.
- c) Las personas naturales, las sociedades u otras personas jurídicas, instituciones y entidades públicas o privadas designadas:
 1. Por Ley, Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia como agentes de retención o percepción del Impuesto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 10° del Código Tributario.
 2. Por Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia como agentes de percepción del Impuesto que causarán los importadores y/o adquirentes de bienes, quienes encarguen la construcción o los usuarios de servicios en las operaciones posteriores.

De acuerdo a lo indicado en los numerales anteriores, los contribuyentes quedan obligados a aceptar las retenciones o percepciones correspondientes.

Las retenciones o percepciones se efectuarán por el monto, en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, la cual podrá determinar la obligación de llevar los registros que sean necesarios⁶⁶

Al hablar de la **COMUNIDAD ANDINA (CAN)**, encontramos varias decisiones que han sido dictadas a fin de “regular” la actuación de dicha Comunidad y de sus países miembros, en el aspecto tributario encontramos la Decisión No. 599, relativa a la armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado, y que es precisamente el tema central de la presente tesis, nos dice: “Para los efectos de esta Decisión, los conjuntos económicos que aquí se enuncian, entre otros serán sujetos pasivos del impuesto en el evento de realizar operaciones gravadas por el mismo:

1. Las comunidades de bienes.

⁶⁶ <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/>, consulta 18 de septiembre de 2006, a las 12h50

2. Los consorcios o uniones temporales.
3. Los convenios de asociación, "joint ventures" y demás convenios de colaboración empresarial.
4. Las sociedades de hecho.
5. Las sucesiones ilíquidas o indivisas.
6. Los patrimonios autónomos en virtud de contratos de fiducia.
7. Los fondos de cualquier índole”⁶⁷.

En el ámbito de la **COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA (CEE)**, encontramos una directiva relativa al Impuesto al Valor Añadido, a la que haré referencia para establecer que se entiende por sujetos pasivos en el IVA en dicha Comunidad. “La directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, manifiesta que se consideran sujetos pasivos a quienes lleven a cabo “con carácter independiente” y cualquiera que sea el lugar de realización una de las actividades económicas siguientes, independientemente de los fines o resultados de las mismas: fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrarias y las profesiones liberales o asimiladas. Los Estados miembros están facultados para considerar también sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una de las actividades antes mencionadas y, en especial, alguna de las operaciones siguientes: la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; la entrega de terrenos edificables.

Excluye a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación.

Los Estados, las regiones, las provincia, los municipios y los demás organismos de Derecho Público no tienen la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, salvo cuando

⁶⁷ Artículo 11.- Conjuntos Económicos

el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia”⁶⁸.

De lo señalado con respecto a los sujetos en los diversos países que conforman la Comunidad Andina, y la propia definición que nos da la normativa de dicha Comunidad, podemos observar que son similares unas con otras, con los nombres o categorías que se hablan en cada una de ellas; así, en todos los países encontramos que se habla de contribuyentes, teniendo éste la definición o concepción que se mantiene en nuestro país, y es el de aquel que lleva a cabo el hecho generador, ese será el contribuyente; con respecto a los responsables todas las legislaciones anotadas hablan de dichos responsables, sin embargo algunas o la mayoría acogen la clasificación doctrinaria en responsables solidarios y subsidiarios, la misma que no es acogida, como se manifestó, por nuestra legislación, pues nosotros a los responsables los clasificamos en responsables por representación y responsables por adquisición o sucesión, sin embargo por quienes conforma esta clasificación podría inferir que los unos son los responsables solidarios y los otros los responsables por sustitución que habla la doctrina. Con respecto a la definición que nos da la Decisión de la CAN, considero que es ejemplificativa, tratando de englobar lo que las legislaciones internas entienden por tales, sin embargo considero que se debería propender llegar a lo que se encuentra descrito en la sexta directiva de la Unión Europea.

5. Base imponible.- Base imponible es la “magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de impuesto”⁶⁹.

⁶⁸ Sexta Directiva sobre el IVA: base imponible uniforme, obtenida de <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l31006.htm>

⁶⁹ http://www.fidevalores.com/index.asp?spg_id=27, consultada el 20 de septiembre de 2006 a las 11h24 Al respecto el Diccionario Jurídico Espasa nos dice: “Constituye uno de los elementos estructurales del tributo. Se define como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple dos funciones: de una parte, es la medida del hecho imponible, por lo que, si ha sido correctamente establecida debe ser congruente con el hecho imponible, y de otra, sirve como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del tributo. Los métodos de determinación de la base imponible pueden ser directos o indiciarios: los primeros toman para su cálculo datos reales y actuales; los segundos atienden a indicios y a presunciones”.

Cabe destacar que la base imponible debe estar estrechamente relacionada con el hecho generador, pues como se explica en las líneas que transcribo a continuación, la determinación de la base imponible no puede cuantificar o gravar aspectos que no se encuentran establecidos en el hecho generador, pues estaríamos en contra del principio de legalidad, y así tenemos: “A la definición de normativa de hecho imponible debe corresponder un concepto normativo de base imponible coherente con ella, obteniendo en atención a sus aspectos y elementos, no a criterios o factores extraños a los que integran el presupuesto de hecho legalmente tipificado. Declara por ello, con razón el Tribunal Supremo que el concepto de base imponible “ha de depurarse en atención a la definición del hecho imponible, puesto que, **la base imponible no puede comprender la valoración de una manifestación de capacidad contributiva no incluida en la determinación de aquel**” (STS de 29 de mayo de 1996). Así lo advirtió también la STS de junio de 1989, relativa a la tasa sobre el juego que grava los casinos, precisando que si el hecho imponible se refiere a los ingresos del juego, la base imponible sólo debe incluir los ingresos derivados del mismo, pero no otros percibidos de los clientes, como consumiciones en bar o restaurantes, entradas, venta de productos, etc.⁷⁰ (Lo resaltado y subrayado me pertenecen)

A demás se dice, “La *base imponible* es la «dimensión o magnitud del objeto del tributo» y debe ser medida en cada caso concreto, cada vez que se dé el nacimiento de una obligación tributaria y tomándose cada tributo en particular. La *base imponible* puede ser *ad valorem* o *específica*. Es *ad valorem* cuando se tiene en cuenta el valor de los bienes traducido en unidades monetarias. El importe tributario se obtendrá aplicando sobre ella la *alícuota* correspondiente, consistente en un porcentaje de dicha magnitud. Dicha *alícuota* podrá ser *proporcional* cuando el porcentaje no varía, permaneciendo constante cualquiera sea la magnitud de la base imponible, o *progresiva*, cuando se incrementa en función del incremento de la base. Puede tratarse de una progresividad *pura* o *escalonada*. En la progresividad *pura* se aplica una alícuota creciente sobre la totalidad de la base imponible (p. ej., de 0 a 1000, el 10%, de 0 a 2000, el 15%). La progresividad *escalonada* o *por tramos*, en

⁷⁰ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 258

cambio, contempla tramos de base imponible, cada uno de ellos con alícuotas crecientes, por lo que para determinar el tributo se fracciona la base y se aplican las correspondientes alícuotas, sumándose luego los resultados (p. ej., lo primeros 1000, el 10%, los segundos 1000, el 15%, los terceros 1000, el 20%, sumándose los resultados de cada tramo). Este tipo de progresividad puede combinarse con una suma fija por cada tramo más un porcentaje que se va incrementado en lo que exceda el límite inferior de cada grado (p. ej., las alícuotas del art. 90 del impuesto a las ganancias para las personas de existencia visible y sucesiones indivisas de nuestro país). La *base imponible* será *específica* cuando es expresada en unidades de otra magnitud, que no es el dinero, como peso, volumen, medida, número de habitantes, butacas de un teatro, entre otras. Existe una tercera categoría, *mixta*, en la que el importe a pagar en concepto de tributo en parte es fijado directamente por la ley y en parte debe determinarse en función de una base y una alícuota”⁷¹.

El artículo 50 de la Ley General Tributaria española nos ofrece un concepto sustantivo de base imponible, que se acopla a lo manifestado por Martín Queralt Juan, y otros, en el “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, y la define «como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible». Ante todo, pues, la base imponible constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos. Puesto que en los tributos variables el hecho imponible admite distintos grados o intensidad, su medida es precisamente la base imponible, que expresa por ello la concreción o cuantificación exacta de la capacidad económica manifestada de forma abstracta y general por el presupuesto de hecho del tributo. Si éste consiste, por ejemplo, en la obtención de renta o en la titularidad de un patrimonio, la base imponible es el importe de la renta o el valor del patrimonio, ofreciendo así el nivel concreto de capacidad económica alcanzando en cada supuesto en que se cumple el hecho imponible⁷². Dicha ley establece como métodos de determinación de la base imponible, la estimación directa; estimación objetiva, y estimación indirecta, aclarando que el método que con carácter general deberá utilizarse para determinar la base imponible será el de estimación directa; serán las leyes de cada tributo las que permitan la determinación de la base

⁷¹ ASOREY, ATCHABAHIAN, ENTRE OTROS, “Tratado de Tributación, tomo I Derecho Tributario Volumen 2” Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 2003, pág. 155

⁷² MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 258

imponible mediante el método de estimación objetiva, el cual será siempre voluntario para el obligado tributario; y, el método de estimación indirecta será siempre subsidiario de los otros dos, aplicándose exclusivamente cuando se den las circunstancias establecidas en la misma ley (esto es en el artículo 53 de la LGT)⁷³.

Con respecto al tema la legislación de **BOLIVIA** en su Código Tributario expresa, que se entiende por base imponible a la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar; reconociendo como métodos para su determinación, sobre una base cierta, tomando para ello en cuenta los documentos e información que permitan conocer en forma indubitable los hechos giradores del tributo; reconoce como método también al que se realiza sobre una base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurren las circunstancias establecidas en la ley, cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, esta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en la ley, todo lo cual como se puede observar es similar a lo establecido en la legislación española⁷⁴.

En el caso concreto del Impuesto al Valor Agregado, la base imponible sería “el monto a pagar (...) surge de la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal. El débito fiscal es la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes, y el crédito fiscal equivale al impuesto recargado en las facturas de compra y utilización de servicios efectuadas por un contribuyente en el mismo período, que estén relacionados con el giro o actividad del contribuyente,⁷⁵ por ello se dice que si el IVA cobrado es mayor al IVA pagado, se deberá pagar la diferencia existente entre el uno y el otro; en cambio, si el IVA cobrado es menor al IVA pagado, el sujeto pasivo no debe realizar pago alguno, y tendrá a su favor un crédito tributario, el mismo que lo podrá aplicar en el mes siguiente.

⁷³ <http://www.fiscal-impuestos.com/node/122>, consultada el 18 de septiembre de 2006 a las 15h19

⁷⁴ Artículo 42 y 43 del Código Tributario de la República de Bolivia.

⁷⁵ Impuesto al Valor Agregado (IVA), consultada en la página Web: www.gesionforestal.cl, en fecha: 21 de marzo de 2006 a las 12h36

Lo manifestado en estas líneas, la legislación española lo conoce como base liquidable y al respecto la Ley General Tributaria española, en su artículo 54 dice: "la base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley". Las reducciones obedecen al interés del legislador de conceder un trato de favor a determinados contribuyentes, en razón, en unos casos, de sus circunstancias personales o familiares (por ejemplo, el mínimo por descendientes contemplado en el artículo 41 del Texto Refundido de la Ley del IRPF) y, en otros, de un comportamiento económico que se pretende estimular o fomentar (por ejemplo, reducción por prolongación de la actividad laboral para trabajadores activos mayores de 65 años recogida en el artículo 52 del Texto Refundido de la Ley del IRPF)

En **NUESTRA LEGISLACIÓN** encontramos que se habla de la base imponible del IVA con respecto a la transferencia de bienes y servicios en el artículo 58 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y dice: "Base imponible general.- La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio.

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

1. Los descuentos y bonificaciones normales 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".

Con relación a este artículo encontramos el artículo 5 de la Ley de Reforma Tributaria, Ley No. 843, de la **LEGISLACIÓN BOLIVIANA**, relativa al impuesto en estudio, lo único adicional, es que será el valor de los bienes y que necesariamente conste en la factura, lo que si bien no dice en nuestro artículo se lo entenderá así, pues la factura o nota de venta son indispensables para el cobro de este impuesto, y

en base del valor que consta en dicho comprobante se realizará el cálculo correspondiente.⁷⁶

Al hablar de la base imponible del IVA en las importaciones se dice que es el resultado de sumar el valor CIF,⁷⁷ los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes,⁷⁸ lo que de igual manera concuerda con la legislación boliviana,⁷⁹ se habla también en nuestra legislación de una base imponible para casos especiales, estos casos son la permuta, el retiro de bienes para uso o consumo personal, y las donaciones, casos en los cuales la base imponible será el valor de los bienes objetos de dichos casos, el mismo que se determinará en relación a los precios establecidos en el mercado y de acuerdo con la normativa señalada en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno⁸⁰

Se calcularía de la siguiente manera, en las ventas: El precio (-) descuentos (+) reajustes y recargos financieros; en las importaciones: valor CIF (costo de la mercadería importada más seguro y flete) (+) derechos arancelarios; y, en los arrendamientos: el valor de la renta (+) otros recargos, si los hubiere.⁸¹

⁷⁶ ARTICULO 5°.- Constituye la base imponible el precio neto de la venta de bienes muebles, de los contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente.

Se entenderá por precio de venta el que resulta de deducir del precio total, los siguientes conceptos:

- a) Bonificaciones y descuentos hechos al comprador de acuerdo con las costumbres de plaza.
- b) El valor de los envases. Para que esta deducción resulte procedente, su importe no podrá exceder el precio normal del mercado de los envases, debiendo cargarse por separado para su devolución.

Son integrantes del precio neto gravado, aunque se facturen y convengan por separado:

- 1) Los servicios prestados juntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, como ser transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares; y
- 2) Los gastos financieros, entendiéndose por tales todos aquellos que tengan origen en pagos diferidos.

El impuesto de este Título forma parte integrante del precio neto de la venta, el servicio o prestación gravada y se facturará juntamente con éste, es decir, no se mostrará por separado.

En caso de permuta, uso o consumo propio, la base imponible estará dada por el precio de venta en plaza al consumidor. Las permutas deberán considerarse como dos actos de venta.

⁷⁷ Costo-Seguro-Flete (puerto de destino convenido)

⁷⁸ Artículo 59 Ley de Régimen Tributario Interno

⁷⁹ ARTICULO 6°.- En caso de importaciones la base imponible estará dada por el valor CIF aduana, establecido por la liquidación o en su caso la reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros, y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero.

⁸⁰ Art. 60.- Base imponible en casos especiales, Ley de Régimen Tributario Interno

⁸¹ http://portal.sat.gob.gt/ct/portal/index.php?option=com_content&task=view&id=90&Itemid=204, consultada el 18 de septiembre de 2006, 15h27

La **LEGISLACIÓN VENEZOLANA** establece que la base imponible en el caso de venta de bienes muebles es el precio facturado siempre que no sea inferior al precio establecido en el mercado, y de serlo la base será el precio de mercado. En el caso de venta de alcohol, licor y demás especies alcohólicas, o de cigarrillos y demás manufacturas de tabaco, en el caso de ser contribuyentes especiales, la base imponible estará conformada por el precio de venta del producto, excluido el monto de los impuestos nacionales causados a partir de la vigencia de la ley. Con respecto a las importaciones de bienes gravados por ley que regula el IVA, la base imponible será el valor en aduana de dichos bienes, más los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping, intereses moratorios y otros gastos que se causen por dicha importación, con excepción del impuesto establecido por esta ley, y de los impuestos nacionales como el IVA en la adquisición de bienes. Para el caso de la prestación de servicios, la base imponible será el precio total facturado a título de contraprestación, y si dicho precio incluye la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles, el valor de los bienes muebles se agregará a la base imponible en cada caso. En el caso de servicios de clubes sociales y deportivos, la base será todo lo pagado por sus socios, afiliados o terceros por concepto de las actividades y disponibilidades propias del club⁸².

Con respecto a la base imponible del impuesto al valor agregado en **LA COMUNIDAD ANDINA**, encontramos que en la Decisión 599, la trata como base gravable, estableciendo que la misma incluye tanto la erogación principal como la accesorio o complementaria, aunque estas últimas se facturen o convengan por separado y aunque, consideradas independientemente, no estén sometidas al impuesto. En ese entendido, integran la base gravable, entre otros, los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios al igual que comisiones, sea que se pacten, convengan o generen como accesorios o complementarios de la operación principal.

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

⁸² Artículos 20, 21 y 22 de la Ley Venezolana del Impuesto al Valor Agregado

La base gravable en las importaciones estará constituida por el valor en aduana de la mercancía, adicionado con los derechos e impuestos aduaneros que deban pagarse y toda otra erogación que tenga que efectuar el importador para el despacho aduanero que figure en la declaración de importación o documento equivalente⁸³. Estableciendo a demás que en todo lo que no este previsto en dicho artículo para la determinación de la base gravable, se aplicará la legislación interna de los países miembros de la Comunidad; y en el caso de que los Países Miembros no contemplen los ajustes a la base gravable por descuentos efectuados con posterioridad a la operación comercial que los origina, no estarán obligados a observar lo estipulado en el párrafo segundo de dicho artículo.

Con respecto a la base gravable en el caso de la permuta, la Decisión establece que los impuestos tipo valor agregado se generarán para cada una de las partes en la permuta. La base gravable corresponderá al valor asignado a cada uno de los bienes permutados, valor que, en todo caso, no podrá ser inferior al valor comercial. Igual regla se aplicará para el caso de servicios,⁸⁴ lo que concuerda con lo establecido tanto en la legislación ecuatoriana como en la legislación boliviana, que ha sido analizado en líneas anteriores, países que conforman la Comunidad Andina.

Con respecto al tema se dice en la **UNIÓN EUROPEA** mediante la Sexta Directiva sobre el IVA: base imponible uniforme (Directiva 77/388/CEE del Consejo), de 17 de mayo de 1977, “manifiesta que la base imponible está constituida, según los distintos tipos de entregas de bienes o prestaciones de servicios:

- por la totalidad de la contraprestación de quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;
- por el precio de compra de los bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realizan;

⁸³ Artículo 17 de la Decisión 599 de la CAN

⁸⁴ Artículo 18 de la Decisión 599 de la CAN

- por el total de los gastos efectuados por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios;
- por el valor normal de la operación de que se trate (se considera «valor normal» de un servicio todo lo que el destinatario del mismo, que se encuentre en la fase de comercialización en que la operación se efectúa, tendría que pagar a la persona independiente que prestase dicho servicio, en el interior del país, en el momento en que la operación se efectúa y en condiciones de libre competencia, para obtener ese mismo servicio).

En la importación de bienes, la base imponible está constituida:

- por el precio que el importador pague o deba pagar, si tal precio es la única contrapartida;
- por el valor normal, si no existe precio o si el precio pagado o que deba pagarse no es la única contrapartida del bien importado (se entiende por «valor normal» en la importación de un bien todo lo que un importador, que se encuentre en la fase de comercialización en que la importación se efectúa, debería pagar a un proveedor independiente del país de origen del bien, en el momento de la exigibilidad del impuesto y en condiciones de libre competencia, para obtener este mismo bien).⁸⁵

Como se puede observar al analizar la base imponible, se puede desprender que ésta es el monto sobre el cual se cobrará el impuesto, es decir sobre la cual se aplicará la alícuota, porcentaje o tasa para el cobro del impuesto. Esta base imponible básicamente es el valor que consta en la factura o nota de venta, de acuerdo a lo establecido en las legislaciones de los países que se han analizado en este tema. Para el cálculo de esta base imponible, todas las legislaciones toman el valor constante en la factura, del cual se pueden descontar ciertos valores, que de igual manera consten de factura, valores que en la mayoría de legislaciones son similares. Criterio que se puede observar tanto en la Comunidad Andina como en la Comunidad Económica Europea.

⁸⁵ Sexta Directiva sobre el IVA: base imponible uniforme, obtenida de <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l31006.htm>, consultada el 26 de julio de 2006, a las 12h18

Por último y como referencia vale anotar lo que se considera como base armonizada, siendo ésta: “División total de ingresos netos anuales recaudados por el Estado Miembro, para el tipo medio ponderado del IVA (estimación del tipo medio aplicable a las distintas categorías de bienes y servicios imposables). Se obtiene así la base IVA intermedia. Esta se adopta aplicando compensaciones negativas o positivas, con el fin de obtener una base IVA armonizada con arreglo a las disposiciones de la Sexta Directiva del 17 – 5 – 77.

6. Tarifa o alícuota del impuesto.- Al respecto se dice que la alícuota “es el valor fijo o porcentual establecido por Ley, que debe aplicarse a la base imponible para determinar el tributo a pagar.”⁸⁶

Otras definiciones al respecto y que corroboran lo manifestado por el Código Tributario de Bolivia, “cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar.”⁸⁷ Alícuota tributaria es la “cantidad fija, tanto por ciento, tarifa o escala de cantidades que se aplica a la base imponible para determinar el tributo a pagar”.⁸⁸

Con las definiciones anotadas se puede concluir que la alícuota, cuota o tarifa tributaria es el valor que se debe pagar por el tributo al cual se ha dado lugar, con lo que ahora procederé a mencionar cual es la tarifa que se cobra en varios países con respecto al impuesto al valor agregado, especialmente con respecto a los países que conforman la Comunidad Andina, como alguna referencia de los países de la Unión Europea.

⁸⁶ Artículo 46 del Código Tributario de la República de Bolivia

⁸⁷ http://www.fidevalores.com/index.asp?spg_id=26, consultada el 20 de septiembre de 2006 a las 11h33

⁸⁸ http://www.mega-consulting.com/diccionario_juridico.htm, consultada el 20 de septiembre de 2006 a las 11h52. En algunas legislaciones no se habla de alícuota sino se la conoce como cuota tributaria, entendiéndose como tal a la “cantidad a satisfacer al Fisco Nacional por un tributo. Se obtiene aplicando la base liquidable a la alícuota tributaria correspondiente (http://www.fidevalores.com/index.asp?spg_id=27, consultada el 20 de septiembre de 2006 a las 11h29)

Así tenemos que en el **Ecuador**, la tarifa del impuesto al valor agregado es del 12%, como se establece en el artículo 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cabe señalar y resaltar que la tarifa necesariamente deberá estar establecida por ley, caso contrario estaríamos contra el principio de legalidad tributario.

En **Bolivia** tenemos que el artículo 15 de la Ley 843, relativa al Impuesto al Valor Agregado, establece que la alícuota general única del impuesto será del 13%.

En **Venezuela**, en el artículo 27 de la Ley del IVA se establece una alícuota general que se encuentra entre el 8% y el 16,5%, existiendo algunas variantes, dependiendo de los bienes que grava. En la actualidad la alícuota que se aplica es del 14%.⁸⁹

En el caso de **Colombia**, encontramos que el artículo 468 del Estatuto Tributario nos habla de una tarifa general del impuesto sobre las ventas, manifestando que es el dieciséis por ciento (16%), la que se aplicará de igual manera a los servicios, con excepción de los excluidos expresamente, será aplicable esta tarifa a: gaseosas,

⁸⁹ “La alícuota impositiva general aplicable a la base imponible correspondiente será fijada en la Ley de Presupuesto Anual y estará comprendida entre un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis y medio por ciento (16,5%). La alícuota impositiva aplicable a las ventas de exportación de bienes muebles y a las exportaciones de servicios, será del cero por ciento (0%). Se aplicará una alícuota adicional de diez por ciento (10%) a los bienes de consumo suntuario definidos en el Título VII de esta Ley”. Actualmente la tarifa impositiva general es del 14%; con lo que se puede observar que Venezuela tiene una tarifa aumentada, esto es del 24%, valor que se obtiene de la tarifa impositiva más la alícuota adicional para bienes de consumo suntuario, así para la venta o importación de vehículos o automóviles de paseo o rústicos, cuyo valor sea superior al equivalente en bolívares a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América; motocicletas, máquinas de juego activadas con monedas, fichas u otros medios, helicópteros, aviones, avionetas y demás aeronaves, de uso recreativo o deportivo; toros de lidia, caballos de paso, caviar; y, joyas con piedras preciosas cuyo precio en bolívares sea superior al equivalente a quinientos dólares; situación que no encontramos en nuestra legislación, pues ésta tiene otro trato para estos bienes al considerados suntuarios. Como se menciono la alícuota actual para Venezuela, la misma que oscila entre los límites establecidos en el artículo transcrito, es de 14% se encuentra vigente desde el primero de octubre de dos mil cinco, según lo establece una disposición transitoria de la Ley del IVA (LIVA), esto es el Artículo 62, que establece que sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, la alícuota impositiva general aplicable a las operaciones gravadas, desde la entrada en vigencia de esta Ley, será del catorce por ciento (14%), hasta tanto entre en vigor la Ley de Presupuesto que establezca una alícuota distinta conforme al artículo 27 de esta Ley; además dicha legislación establece una alícuota del 8% a la “venta y/o importación de los siguientes bienes y servicios: a) Ganado bovino, caprino, ovino y porcino para la cría; b) Animales vivos destinados al matadero; c) Carnes en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera (incluyendo el pescado); d) Mantecas y aceites vegetales, refinados o no, utilizados exclusivamente como insumos en la elaboración de aceites comestibles; e) Alimentos concentrados para animales; f) Prestaciones de servicios al poder público; g) Transporte aéreo nacional de pasajeros. (Artículo 63 LIVA), información obtenida de http://www.seniat.gov.ve/pls/portal/docs/PAGE/SENIAT_CA/02INFORMACION/2.1TRIBUTOS_INTERNOS/2.1.2IMPUESTOS NACIONALES/2.1.2.3IMPUESTOS IVA/IVA04 BASE IMPONIBLE.PDF#search=%22al%C3%ADcuota%20tributaria%22

vehículos especiales, como taxis, ambulancias, entre otros; y, transporte internacional de pasajeros. En este país encontramos que cuentan al igual que Venezuela con una tasa o tarifa aumentada, como por ejemplo es el caso de los vehículos, que dependiendo del vehículo tendrá una tasa del 20% al 45%,⁹⁰ a más de esta tarifa aumentada Colombia presenta una tarifa disminuida, siendo una de estas del 7%, de acuerdo a lo establecido en el artículo 468-1, en donde se enumeran los bienes que están gravados con esta tarifa, como es el caso de los caballos, la avena, el cemento, entre otros, y de los servicios enumerados en el artículo 468-3; cuenta además con una tarifa disminuida del 2% para los animales vivos expresados taxativamente en el artículo 468-2 del Estatuto Tributario.

⁹⁰ **Artículo 471. Tarifas para vehículos automóviles.** Los bienes vehículos automotores de las partidas 87.02, 87.03 y 87.04 del arancel de aduanas, están sometidos a la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) en la importación y la venta efectuada por el importador, el productor o el comercializador o cuando fueren el resultado del servicio de que trata el parágrafo del artículo 476. Se exceptúan los vehículos automóviles indicados en el artículo 469, que están sometidos a la tarifa general, los vehículos automotores indicados en el inciso tercero de este artículo, que están sometidos a la tarifa del veinte por ciento (20%), y los mencionados en el inciso cuarto de este artículo que están gravados a la tarifa del cuarenta y cinco por ciento (45%). Así mismo, están sometidos a dicha tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) las motocicletas y motos importadas, los camperos importados cuyo valor FOB sea superior a treinta mil dólares de Norteamérica (US \$ 30.000), los chasises cabinados de la partida 87.04, los chasises con motor de la partida 87.06, las carrocerías (incluidas las cabinas) de la partida 87.07, siempre y cuando unas y otras se destinen a los vehículos automóviles sometidos a la tarifa del treinta y cinco (35%); igualmente, los aerodinamos que funcionan sin máquina propulsora, de la partida 88.01 y los aerodinamos de servicio privado, y los barcos importados de recreo y de deporte de la partida 89.03. Están sometidos a la tarifa especial del veinte por ciento (20%) los siguientes bienes: a. Los vehículos automóviles para el transporte de personas, con motor hasta de 1.400 c.c., fabricados o ensamblados en el país, distintos de los contemplados en el artículo 469 del Estatuto Tributario, los camperos fabricados o ensamblados en el país y los camperos importados cuyo valor FOB no exceda de treinta mil dólares de Norteamérica (US \$ 30.000). b. Los vehículos para el transporte de mercancías de la partida 87.04, cuyo peso bruto vehicular sea inferior a diez mil (10.000) libras americanas. c. Los chasises con motor de la partida 87.06 y las carrocerías (incluidas las cabinas) de la partida 87.07, siempre y cuando unos y otras se destinen a los vehículos de que tratan los dos literales anteriores. d. Las motocicletas y motos fabricadas o ensambladas en el país con motor de más de 185 c.c. e. Los barcos de recreo y de deporte de la partida 89.03 fabricados o ensamblados en el país. Están sometidos a la tarifa especial del cuarenta y cinco por ciento (45%) los vehículos automóviles para uso particular, cuyo valor FOB sea igual o superior a cuarenta mil (US \$ 40.000) dólares de Norteamérica.

Parágrafo 1. A partir del 1 de enero de 2003, los bienes señalados en el inciso 4 de este artículo quedan gravados a la tarifa del 38%; Los bienes señalados en el inciso 3°, quedarán gravados a las siguientes tarifas: Al veintiuno por ciento (21%) a partir del 1 de julio de 2003. Al veintitrés por ciento (23%) a partir del 1 de julio de 2004. Al veinticinco por ciento (25%) a partir del 1 de julio de 2005. A los vehículos automóviles importados con cilindrada igual o inferior a 1400 cc, gravados actualmente con la tarifa del treinta y cinco (35%) por concepto del impuesto sobre las ventas en su importación y comercialización, se les reducirá esta tarifa en la siguiente forma: Al treinta y tres por ciento (33%) a partir del primero de julio de 2003. Al veintinueve por ciento (29%) a partir del primero de julio de 2004. Al veinticinco por ciento (25%) a partir del primero de julio de 2005 **(Adicionado por Ley 788 de 2002 art. 39)**

Parágrafo 2. Los aerodinamos de enseñanza hasta de dos plazas y los fabricados en el país pagarán la tarifa general. **(Artículo modificado Ley 488/98, Art. 47)**

En **Chile** la tarifa o tasa del impuesto en estudio es del 19%, según lo establece el artículo 14, del Decreto Ley No. 825, ley sobre el impuesto a las ventas y servicios (Reemplazado por el Decreto Ley No. 1.6006, publicado en el Diario Oficial de 3 de Diciembre de 1976, conservando su mismo número y actualizado hasta el 21 de diciembre 2005). Dicho artículo, sustituye el porcentaje de 18% por 19%, a contar del 1 de octubre del año 2003, y 19% por 18%, a contar del 1 de enero de 2007, por el artículo 1º, letras a) y b), de la Ley No. 19.888, publicada en el D.O. de 13 de agosto de 2003.⁹¹

En **Perú**, la tasa del impuesto es del 17%, según lo establece el artículo 17 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esta tasa se mantiene hasta el 31 de diciembre del año 2006, conforme se desprende de la Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley No. 28653, publicada el 22 de diciembre del año 2005, vigente a partir del 1 de enero del 2006.⁹²

Lo manifestado en líneas anteriores se resume en el siguiente cuadro:

PAÍS	TASA		
	NORMAL	REDUCIDA	AUMENTADA
BOLIVIA	13%*		
CHILE	19%		
COLOMBIA	16%	2 al 7%	20 - 35 o 45%
ECUADOR	12%		
PERU	19%		
VENEZUELA	14%	8%	24%

* La tasa nominal única del 13% en Bolivia es equivalente a una tasa efectiva del 14,94%, pues el impuesto se incorpora al precio (“impuesto por dentro”)⁹³

Una vez analizada la tarifa del impuesto al valor agregado, me permitiré analizar la tarifa que establece la Decisión 599 de la Comunidad Andina (CAN), la misma que se encuentra en el artículo 19, y dice: “Los impuestos tipo valor agregado tendrán una tasa general, la cual no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos al consumo. Los Países Miembros podrán fijar una sola tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa

⁹¹ <http://www.latinlaws.com>, página consultada el 28 de septiembre de 2006, a las 14h26

⁹² <http://www.latinlaws.com>, página consultada el 28 de septiembre de 2006, a las 14h26

⁹³ La equidad fiscal en los países andinos, 2006, pág. 20, pie de página 27

general, para gravar los bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión se encuentren excluidos”, para la aplicación de lo manifestado en el artículo 19, encontramos una disposición transitoria que establece un plazo de diez años contados a partir de la entrada en vigencia de la Decisión, para que los Países Miembros de la Comunidad, adecuen sus respectivas legislaciones a lo que se establece en el artículo mencionado, cabe destacar que el plazo concedido ha fenecido, lo cual analizaré más detenidamente en los siguientes capítulos.

Al respecto en la Unión Europea encontramos que la Sexta Directiva relativa al impuesto en estudio nos dice: “Las operaciones que graba el IVA, están sujetas al impuesto con los tipos y condiciones fijados por el Estado miembro de destino de los bienes y servicios prestados, respetando siempre los límites de la aproximación de tipos establecida por las presentes directivas:

- El tipo normal del IVA debe situarse en un 15%, como mínimo, en cada uno de los Estados miembros hasta el 31 de diciembre de 2000, como por ejemplo actualmente en España es el de 16%.
- Para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinados a uso social o cultural, se autoriza uno o dos tipos reducidos de un nivel mínimo del 5 % (anexo H, cuyo campo de aplicación el Consejo examina cada dos años);⁹⁴
- Se admiten tipos superiores o iguales al 12% para los bienes y servicios distintos de los contemplados en el Anexo H y que, el 1 de enero de 1991, se beneficiaban de un tipo reducido;
- Los tipos cero y los tipos muy reducidos (inferiores al 5%) vigentes al 1 de enero de 1991 pueden mantenerse, en principio, hasta 1997;
- Se suprimen todos los tipos aumentados”

⁹⁴ Dichos productos y que constan del Anexo H son: productos alimenticios, suministro de agua, productos farmacéuticos, equipos médicos, transportes de personas y equipajes, suministro de libros, acceso a espectáculos de teatros de carácter cultural, servicios prestados por escritores y artistas, construcción y renovación de viviendas, suministros de bienes y servicios de índole agraria, alojamiento facilitado por hoteles, acceso a manifestaciones deportivas, derechos de utilizar instalaciones deportivas, bienes y servicios de organizaciones caritativas, servicios prestados por funerarias, prestación de asistencia sanitaria y dental; y limpieza de vías públicas y recogido de basura.

Del análisis realizado, podemos establecer que algunos países de Latinoamérica y CEE, tienen una tasa general, y una o dos tasas reducidas, lo cual se conoce como tasas múltiples; se puede decir que estas tienen beneficios e inconvenientes, así, como beneficios por razones de eficiencia, se prefiere imponer tasas altas de IVA a artículos con una demanda inelástica mientras se le impone una tasa baja a los artículos con demanda elástica. De esta manera se minimiza el impacto que crea el tributo en los patrones de consumo. Además, para fomentar la equidad se favorece imponer tasa bajas a los bienes que componen una proporción alta de los gastos de los sectores menos pudientes de la sociedad. A la misma vez, se le imponen tasa altas a los artículos que se consumen en sectores de mayores ingresos económicos de la sociedad; como se puede observar el mayor beneficio para la existencia de tasas múltiples es el aspecto social, sin embargo como se manifestó existen inconvenientes, los mismos que son básicamente de carácter de aplicación y de administración del impuesto, pues se hace más difícil la fiscalización por parte de la agencia tributaria ya que toma más tiempo auditar los negocios debido a que los registros de ventas se subdividen según el tipo de tasa. A nivel de negocio también se dificulta el cumplimiento del IVA ya que las ventas se tengan que registrar y separar por tasa, con lo cual el cumplimiento del deber formal de la declaración se complicaría en razón de existir formularios por tasa. Encontramos también un inconveniente con respecto a la evasión, en razón de que los negocios deliberadamente pueden imponer tasas bajas a los artículos que se suponen sean gravados con la tasa alta o inflar artificialmente los créditos o reintegros del IVA, aspecto que merecerá un comentario en el siguiente capítulo cuando trate la armonización.⁹⁵

7. Crédito tributario.- Hasta el momento se han analizado los elementos constituyentes de la obligación tributaria, ahora entraré a tratar parte accesorias de la obligación tributaria generado por el impuesto al valor agregada que no por ello son menos importantes.

Al crédito tributario se lo conoce también como crédito fiscal, entendiéndose como tal al “monto en dinero a favor del contribuyente, en la determinación de

⁹⁵ <http://rrpac.upr.clu.edu/~cicia/Datos/Trabajos/IVA.doc> (consultada el 11 de noviembre de 2006, a las 10h06)

la obligación tributaria, que éste puede deducir del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al Fisco”⁹⁶

El Diccionario Jurídico Anbar con legislación ecuatoriana nos dice que crédito tributario es “el que se obtiene del Estado para la cancelación por parte de los impuestos u otros gravámenes en mora. –Y citando a Patiño Pozo, Léxico Jurídico Tributario, pág. 57, nos dice- Es un reconocimiento que hace la Autoridad Tributaria a favor del contribuyente sobre el valor de un impuesto pagado como abono o pago parcial de otra obligación igualmente tributaria. Es también el reconocimiento de los pagos anticipados o retenidos del impuesto a la renta o de aquellos efectuados en exceso o pagados indebidamente, para ser imputados, en todo o en parte, a otros impuestos u obligaciones tributarias. Las notas de crédito que se emiten por estos conceptos, pueden ser negociadas libremente”

El monto a pagar por el IVA surge de la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal. El débito fiscal es la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes, y el crédito fiscal equivale al impuesto recargado en las facturas de compra y utilización de servicios efectuadas por un contribuyente en el mismo período, que estén relacionados con el giro o actividad del contribuyente⁹⁷

El crédito tributario se reconoce en el Impuesto al Valor Agregado, por la misma naturaleza de dicho impuesto, es una compensación al sujeto pasivo, y básicamente consiste en la diferencia que existe entre el impuesto pagado en las compras y el impuesto cobrado en las ventas, es decir, si las compras son mayores que las ventas efectuadas, gozará de crédito tributario, esto es un crédito a su favor; si por el contrario las ventas gravadas son mayores que las compras realizadas y gravadas, se procede a descontar el impuesto de las compras del impuesto de las ventas, la diferencia entre el uno y el otro es el impuesto a pagar, que en nuestro caso se lo realiza al Servicio de Rentas Internas. Lo manifestado se puede resumir en la

⁹⁶ http://www.fidevalores.com/index.asp?spg_id=27, consultada el 20 de septiembre de 2006 a las 11h29

⁹⁷ www.gesionforestal.cl, página consultada el 26 de octubre de 2006, a las 16h00

siguiente fórmula, si el resultado es negativo, es decir es a favor del contribuyente, éste podrá aplicar esta diferencia en el siguiente mes, y si la diferencia es positiva, éste corresponde al valor que le corresponde cancelar:

$$\text{IVA aplicado en ventas} - \text{IVA soportado en compras} = \text{IVA a pagar}$$

(Débito Fiscal) (Crédito Fiscal) (Cuota tributaria)

Para ejercer el derecho al crédito tributario por las adquisiciones locales o importaciones de bienes, materias primas, insumos o servicios, sólo están permitidos los siguientes comprobantes de venta, siempre que identifiquen al adquirente o usuario mediante su número de RUC o cédula de identidad, nombres o razón social, se discrimine el IVA y cumpla con los demás requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención:

1. Facturas
2. Liquidación de compra de bienes y prestación de servicios
3. Los documentos a los que se refiere el artículo 13 del actual Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención⁹⁸

Una vez analizado que es lo que se debe entender por crédito tributario, procederé a analizarlo de acuerdo a algunas legislaciones, así tenemos que el artículo 57 de la Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriano, habla del crédito tributario por exportación de bienes, dice: “Las personas naturales y jurídicas exportadoras que hayan pagado el IVA en la adquisición de bienes que exporten, tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la exportación, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación. Este derecho puede trasladarse únicamente a los proveedores directos de los exportadores. – traslación que se encuentra única y exclusivamente en el caso de las exportaciones,

⁹⁸http://www.sri.gov.ec/pages/guia_contribuyente/guia_facturacion/preguntas_frecuentes/preguntas_frecuentes_facturaci.html#ejercer_credito, consultada el 29 de septiembre de 2006 a las 12h13

pues en otros casos esta traslación del beneficio de crédito tributario no es posible, al igual que Ecuador, Venezuela expresa que el derecho a deducir el crédito fiscal al débito fiscal es personal de cada contribuyente ordinario y no podrá ser transferido a terceros, excepto los recuperados por los exportadores de bienes o servicios, o cuando se trate de la fusión o absorción de sociedades, en cuyo caso, la sociedad resultante de dicha fusión gozará del remanente del crédito fiscal que le correspondía a las sociedades fusionadas o absorbidas- También tienen derecho al crédito tributario los fabricantes, por el IVA pagado en la adquisición local de materias primas, insumos y servicios destinados a la producción de bienes para la exportación, que se agregan a las materias primas internadas en el país bajo regímenes aduaneros especiales, aunque dichos contribuyentes no exporten directamente el producto terminado, siempre que estos bienes sean adquiridos efectivamente por los exportadores y la transferencia al exportador de los bienes producidos por estos contribuyentes que no hayan sido objeto de nacionalización, están gravados con tarifa cero. La actividad petrolera se regirá por sus leyes específicas” (lo constante entre guiones me corresponde).

La forma de aplicar el crédito tributario en el Ecuador es la siguiente:

1.- Los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado IVA, que se dediquen a: la producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con tarifa doce por ciento (12%), a la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%), o a la exportación de bienes y servicios, tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA, pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios;

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

a) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo;

b) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios;

c) La proporción del IVA pagado en compras de bienes o de servicios susceptibles de ser utilizado mensualmente como crédito tributario se establecerá relacionando las ventas gravadas con tarifa doce por ciento (12%) y las ventas gravadas con tarifa cero por ciento (0%) y exportaciones del mismo mes.

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

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

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

Como regla de aplicación general y obligatoria, se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la utilización de bienes y servicios gravados con este impuesto,

siempre que tales bienes y servicios se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados⁹⁹

En el caso **peruano**, se dice que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- a. Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.
- b. Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto¹⁰⁰.

El artículo 25 de la misma ley peruana, establece con respecto al tema: “Cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del Impuesto Bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del Impuesto. Este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo”.

Al hablar de crédito tributario, la Decisión 599 de la Comunidad Andina, relacionada con los impuestos al consumo entre los cuales encontramos al IVA, en el artículo dos, cuando da las definiciones, nos dice: “Derecho al descuento o crédito fiscal: Aquel que tiene el sujeto pasivo de restar de los impuestos generados por las operaciones gravadas que realice, los impuestos repercutidos o trasladados por la compra o importación de bienes o la utilización de servicios”, definición que es acorde con las que se han proporcionado en esta tesis, y que se aplican en las legislaciones analizadas.

El artículo 27 *íbidem*, establece: “Derecho a crédito fiscal.- Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes y servicios que reúnan los requisitos formales que determine cada legislación nacional y los siguientes requisitos sustanciales:

⁹⁹ Artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno

¹⁰⁰ Artículo 18 de la Ley General de Ventas, del Perú

a) Que sean necesarios para desarrollar el giro del negocio del sujeto pasivo de acuerdo con las limitaciones o restricciones que cada legislación nacional establezca.

b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto tipo valor agregado o a las operaciones sujetas al régimen de tasa cero”, lo que al igual que la definición es concordante con lo establecido en las legislaciones ecuatoriana, peruana y venezolana, requisitos que son coherentes con la definición dada y con el propósito que busca la figura jurídica del crédito tributario o fiscal.

La Decisión da un trato especial al crédito fiscal de activos fijos o bienes de capital, y al respecto manifiesta en su artículo 28 “Tratándose de compra o adquisición de activos fijos o bienes de capital, los impuestos repercutidos otorgan derecho a crédito fiscal para el sujeto pasivo en las mismas condiciones a que se refiere el artículo anterior aplicando cualquiera de las siguientes opciones, conforme estén previstas en la legislación de los Países Miembros:

a) El descuento en el período en el cual se verifique la adquisición del activo, o en general, en el que se pueden compensar los créditos fiscales de impuestos repercutidos.

b) La devolución de los impuestos repercutidos, la cual podrá efectuarse aunque no haya iniciado operaciones, o esté en proceso de instalación, montaje o puesta en marcha.

c) El crédito fiscal por el sistema de "prorrata temporis", conforme al cual el impuesto repercutido se amortizará a lo largo de la vida útil del activo en función de su utilización por parte del sujeto pasivo. De adoptarse esta modalidad de descuento, el saldo por amortizar se ajustará todos los meses por inflación.

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

Encontramos una disposición transitoria, por medio de la cual se da un plazo de 6 años a los países miembros a fin de que reconozcan el crédito fiscal en la compra de activos fijos o bienes de capital¹⁰¹.

8. Modos de extinguir la obligación tributaria.- Los modos de extinguir la obligación tributaria vendrían a ser aquellos modos de los cuales dispone el sujeto pasivo de la obligación para poner fin o satisfacer la deuda tributaria, las legislaciones que han sido objeto de análisis en esta tesis, concuerdan con varios de los modos por los cuales se extingue la obligación tributaria, teniendo que Ecuador, Perú, Bolivia y Venezuela, consideran como tales al pago, compensación, confusión, remisión y prescripción. Encontramos que en Perú se habla también de consolidación y de resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa; y en Venezuela a más de las señaladas se habla de declaratoria de incobrabilidad como se puede desprender del siguiente cuadro:

No.	MODO	PAÍS			
		ECUADOR	PERU	BOLIVIA	VENEZUELA
1	Solución o pago	x	x	x	x
2	Compensación	x	x	x	x
3	Confusión	x	x	x	x
4	Remisión o Condonación	x	x	x	x
5	Prescripción	x	x	x	x
6	Resolución de la Adm. Tributaria		x		
7	Declaratoria de Incobrabilidad				x

Una vez establecido cuales son los modos de extinción de la obligación tributaria, procederé a analizar de una manera sucinta cada una de ellas:

¹⁰¹ Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión no otorguen derecho a crédito fiscal por la compra o adquisición de activos fijos o bienes de capital, podrán continuar con esta práctica hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión

8.1.- Solución o Pago.-

El diccionario Jurídico Espasa al hablar de pago tributario dice: “Ingreso o cumplimiento de la deuda tributaria. El pago puede realizarse en efectivo, mediante efectos timbrados o por consignación”; el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas lo define de la siguiente manera: “Cumplimiento de una obligación. || Abono de una deuda. || Entrega de una cantidad de dinero debida. || Satisfacción de ofensa o agravio”

Este es el modo de extinción generalizado en los diversos países, y así las legislaciones analizadas lo tratan como el primer o principal modo para la extinción de la obligación tributaria, y especialmente lo analizan estableciendo **quién es el obligado al pago**, siendo generalmente los contribuyentes y/o los responsables, existiendo la posibilidad de que el pago lo realice una tercera persona; **a quién debe realizarse el pago**, lo que sin lugar a dudas es al sujeto activo de la relación jurídica tributaria, y en general es la Autoridad o la Administración Tributaria; **cuándo debe realizarse el pago** –de acuerdo a lo establecido en la ley o en el reglamento- en la legislación ecuatoriana se establece que la declaración y el pago se lo realizará mensualmente, dependiendo del noveno dígito del Registro Único del Contribuyente; y será declaración semestral para los sujetos pasivos que exclusivamente transfieran bienes o presten servicios gravados con tarifa cero o no gravados, o cuando todo el valor del impuesto les sean retenidos; **lugar donde debe efectuarse el mismo**, generalmente es lugar de pago el lugar donde se llevó a cabo el hecho generador, o el domicilio del sujeto pasivo.

Un aspecto importante el es **cómo debe efectuarse el pago**, nuestra legislación en el artículo 43 del Código Tributario establece que el pago se realizará: a) en efectivo, en moneda de curso legal, b) mediante cheques, c) débitos bancarios debidamente autorizados, d) libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto, e) cheque no certificado, en cuyo caso la obligación tributaria se extinguirá únicamente al hacerse efectivo, f) las notas de crédito emitidas por el sujeto activo, servirán también para cancelar cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto, g) la dación en pago de bonos, certificados

de abono tributario u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan; en el caso del Perú se podrá disponer el pago en especies, mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas; dichos bienes serán valuados según el valor de mercado en la fecha en que se efectúe. Esta forma de pago no es practicada, a pesar de que la ley la contempla, así tenemos que el SRI no acepta ni el pago en especies – salvo que sea por juicio coactivo- ni el pago por medio de la prestación de servicios.

La forma de pago establecida en el artículo 43 del Código Tributario analizado, es acogida por la generalidad de las legislaciones estudiadas, esto es la de Perú, Bolivia y Venezuela.

Con respecto al caso concreto del IVA, encontramos que el artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al respecto de la declaración y el pago nos dice: “La diferencia resultante, luego de la deducción indicada en el artículo anterior, constituye el valor que debe ser pagado en los mismos plazos previstos para la presentación de la declaración.

Si la declaración arroja saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo será considerado crédito tributario, que se hará efectivo en la declaración del mes siguiente”;¹⁰² en el caso de importaciones, la liquidación del IVA se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente.

Facúltase al Director General del Servicio de Rentas Internas para disponer el pago del IVA en una etapa distinta a la señalada en el inciso anterior, para activos que se justifiquen plenamente por razones de carácter económico, cuya adquisición esté financiada por organismos internacionales de crédito; así mismo para la nacionalización de naves aéreas o marítimas dedicadas al transporte, la pesca o las actividades turísticas, siempre que no se afecte a la recaudación y se logre una mejor administración y control del impuesto, dentro de los plazos previstos en el artículo

¹⁰² Art. 66 Ley de Régimen Tributario Interno, Ecuador

154 del Código Tributario”¹⁰³; con lo que se puede observar que la Ley de Régimen Tributario acoge las reglas generales establecidas en el Código Tributario.

8.2.- Compensación.-

Compensación Tributaria es “una forma de extinción de la deuda tributaria del contribuyente, que la compensa con otro crédito a su favor. Pueden ser objeto de compensación todas las deudas tributarias que deban ingresarse en las Cajas de la Delegación de Hacienda y se encuentren en periodo voluntario de recaudación, ya procedan de la Administración, ya procedan de autoliquidaciones. Es requisito que las deudas y los créditos con los que se compensen sean firmes, salvo las deudas que deban ingresarse por autoliquidación; aunque puede renunciarse a la interposición de recurso.

No pueden ser objeto de compensación las deudas que se recauden mediante efectos timbrados, las que hubieren sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento, los ingresos que deban efectuar los sustitutos por retención y los créditos que hubiesen sido endosados. Las deudas tributarias señaladas pueden compensarse con los créditos reconocidos, liquidados, notificados y firmes a que tengan derecho los sujetos pasivos en virtud de devolución de ingresos debidos por cualquier tributo o causa. También pueden compensarse con otros créditos, reconocidos por acto administrativo a favor del sujeto pasivo”,¹⁰⁴ lo que se encuentra recogido en los artículos 51 y 52 del Código Tributario ecuatoriano,¹⁰⁵ en el artículo 56 del Código

¹⁰³ Art. 74 Ley de Régimen Tributario Interno, Ecuador

¹⁰⁴ Diccionario Jurídico Espasa

¹⁰⁵ **ARTICULO 51. Deudas y créditos tributarios.-** Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo”; y, **ARTICULO 52. Deudas tributarias y créditos no tributarios.-** Las deudas tributarias se compensarán de igual manera con créditos de un contribuyente contra el mismo sujeto activo, por títulos distintos del tributario, reconocidos en acto administrativo firme o por sentencia ejecutoriada, dictada por órgano jurisdiccional.

No se admitirá la compensación de créditos con el producto de tributos recaudados por personas naturales o jurídicas, que actúen como agentes de retención o de percepción.

No se admitirá la compensación de obligaciones tributarias o de cualquier otra naturaleza que se adeuden al Gobierno Nacional y demás entidades y empresas de las instituciones del Estado, con títulos de la deuda pública externa”

Tributario de Bolivia,¹⁰⁶ en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario de Venezuela;¹⁰⁷ y, en el artículo 40 del Texto Único Ordenado del Código Tributario de Perú.¹⁰⁸

Con respecto al impuesto objeto de análisis del presente estudio, nuestra legislación no dice nada al respecto, es decir expresamente no se establece si el modo de

¹⁰⁶ **ARTÍCULO 56°** (Casos en los que Procede). La deuda tributaria podrá ser compensada total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, con cualquier crédito tributario líquido y exigible del interesado, proveniente de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponde la repetición o la devolución previstas en el presente Código.

La deuda tributaria a ser compensada deberá referirse a períodos no prescritos comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, a condición de que sean recaudados por el mismo órgano administrativo.

Iniciado el trámite de compensación, éste deberá ser sustanciado y resuelto por la Administración Tributaria dentro del plazo máximo de tres (3) meses, bajo responsabilidad de los funcionarios encargados del mismo.

A efecto del cálculo para la compensación, no correrá ningún tipo de actualización sobre los débitos y créditos que se solicitan compensar desde el momento en que se inicie la misma.

¹⁰⁷ **Artículo 49:** La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo. Asimismo, se aplicará el orden de imputación establecido en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 44 de este Código. El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas y costas procesales o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos, sin necesidad de un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho. El contribuyente o su cesionario estarán obligados a notificar de la compensación a la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de haber sido opuesta, sin que ello constituya un requisito para la procedencia de la compensación y sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación que pueda ejercer la Administración posteriormente. La falta de notificación dentro del lapso previsto, generará la sanción correspondiente en los términos establecidos en este Código. Por su parte, la Administración podrá oponer la compensación frente al contribuyente, responsable o cesionario, a fin de extinguir, bajo las mismas condiciones, cualesquiera créditos invocados por ellos.

¹⁰⁸ **Artículo 40°.- COMPENSACIÓN.-** La deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad. A tal efecto, la compensación podrá realizarse en cualquiera de las siguientes formas: 1. Compensación automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley; 2. Compensación de oficio por la Administración Tributaria: a) Si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo.; b) Si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe una deuda tributaria pendiente de pago. La SUNAT señalará los supuestos en que opera la referida compensación. En tales casos, la imputación se efectuará de conformidad con el artículo 31°; 3. Compensación a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma y condiciones que ésta señale. La compensación señalada en los numerales 2) y 3) del párrafo precedente surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos a que se refiere el primer párrafo del presente artículo comenzaron a coexistir y hasta el agotamiento de estos últimos. Para efecto de este artículo, son créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias.

extinción denominado compensación es aplicable a dicho impuesto, como si lo hace expresamente la legislación venezolana¹⁰⁹ que establece que no procede la compensación del IVA en razón de que como se ha manifestado ya, éste es un impuesto indirecto.

Lo expresado merece el siguiente comentario, del análisis de los elementos de la compensación, considero que si procedería la misma en el impuesto al valor agregado pues si un determinado contribuyente es acreedor del Fisco, a mi criterio si procedería la compensación, y lo que podría ser aplicado en nuestra legislación.

8.3.- Confusión.-

El Diccionario Jurídico de Cabanellas al hablar de confusión de derechos establece: “Situación jurídica planteada por la reunión simultánea en una persona de las cualidades de acreedor y deudor en el mismo negocio”, lo cual se encuentra recogido en el artículo 1681 del Código Civil y en el artículo 53 del Código Tributario¹¹⁰, con igual texto de nuestro artículo del Código Tributario encontramos en la legislación de Bolivia (artículo 57 del Código Tributario), y en la de Venezuela (artículo 52 del Código Orgánico Tributario). La legislación peruana trata a la confusión como consolidación, teniendo el mismo texto que el manifestado (artículo 42 del Texto Único Ordenado del Código Tributario).

Este modo de extinguir la obligación tributaria es “admitida por el MCTAL, en su artículo 53 y, en general, por la doctrina en los casos de herencia vacante, legado,

¹⁰⁹ El párrafo único posterior al artículo 49 del Código Orgánico Tributario manifiesta: “La compensación no será oponible en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación prevea las figuras de los denominados débito y crédito fiscales, salvo expresa disposición legal en contrario. La imposibilidad de oponer la compensación establecida en este Parágrafo, será extensible tanto al débito y crédito fiscales previstos en la estructura y traslación del impuesto indirecto, como a la cuota tributaria resultante de su proceso de determinación”

¹¹⁰ Artículo 1681 Código Civil ecuatoriano, “Cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda y surte iguales efectos que el pago”

Artículo 53 Código Tributario ecuatoriano, “Se extingue por confusión la obligación tributaria, cuando el acreedor de ésta se convierte en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo”

donación o expropiación, cuando el transmitente tenía deudas con el fisco referidas al o los bienes transmitidos”¹¹¹

Con respecto al tema cabe realizar un comentario similar al establecido cuando se habló de la compensación, pues en el caso de la confusión no se habla nada expresamente en la legislación ecuatoriana, en lo relativo al impuesto al valor agregado, sin embargo considero que si podría ser aplicado, pues puede darse el caso de que las dos cualidades, esto es deudor y acreedor, se confundan en una sola persona, específicamente en el Estado, al momento por ejemplo de la expropiación de un bien, en la compra de un negocio (al realizar la compra de un negocio, ésta sería con activos y pasivos, existiendo la posibilidad de que pueda existir IVA por pagar, al adquirirlo una entidad pública, no cabría que realice el pago, pues operaría a mi criterio la confusión), o en la donación, casos que podrían darse en la práctica.

8.4.- Remisión o Condonación.-

El diccionario Jurídico Espasa al hablar de condonación de deudas tributarias nos dice: “Forma de extinción de las obligaciones tributarias a la que se refiere el artículo 69 de la Ley General Tributaria exigiendo previsión legal para ello. Esta misma ley prevé este supuesto para las sanciones tributarias firmes (art. 89.2) que sólo podrán ser condonadas de forma graciable, discrecionalmente por el Ministerio de Economía y Hacienda, previa solicitud del interesado, siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos por la ley. También se prevé la condonación del 30% del importe de la sanción si existe conformidad de los sujetos pasivos con las propuestas de regularización (art. 82.3)”. El diccionario jurídico Anbar con legislación ecuatoriana manifiesta: “Renuncia total que hace el acreedor a favor del deudor sobre la suma debida || Perdón de un castigo”

Al respecto el Código Tributario ecuatoriano dice: “Las deudas tributarias sólo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria

¹¹¹ ASOREY, ATCHABAHIAN, ENTRE OTROS, “Tratado de Tributación, tomo I Derecho Tributario Volumen 2” Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 2003, pág. 179

correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca”,¹¹² con igual texto encontramos la remisión o condonación en la legislación boliviana, peruana y venezolana;¹¹³ lo manifestado por estas legislaciones me refiere el siguiente comentario: estoy de acuerdo con la condonación, la misma que como se establece debe realizarse mediante ley, sin embargo establece que los intereses y las multas pueden ser condonados por la máxima autoridad tributaria, concediéndole una facultad discrecional, lo que a mi criterio no sería correcto, pues tanto los intereses y las multas son producto de una sanción por un determinado incumplimiento, y no puede dejarse a la discrecionalidad de la autoridad, su condonación, por lo que considero que debería seguir el mismo mecanismo de que la condonación de estos elementos se la realice por ley.

8.5.- Prescripción

La prescripción tributaria extingue la deuda tributaria por el transcurso del tiempo. Si se interrumpe, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración. La prescripción aprovecha por igual al sujeto pasivo y a los demás responsables de la deuda, sin embargo, interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los responsables

Nuestra legislación, en el Código Tributario al hablar de la prescripción nos dice. “La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

¹¹² Artículo 54 Código Tributario Ecuatoriano

¹¹³ **Bolivia.- ARTÍCULO 58°** (Condonación). La deuda tributaria podrá condonarse parcial o totalmente, sólo en virtud de una Ley dictada con alcance general, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

Venezuela.- Artículo 53: La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley especial. Las demás obligaciones, así como los intereses y las multas, sólo pueden ser condonados por dicha ley o por resolución administrativa en la forma y condiciones que esa ley establezca.

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.

La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio”.¹¹⁴

En el caso de **Bolivia** tenemos que la acción de controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas, y ejecutar la facultad de ejecución tributaria prescribe en cuatro años, el mismo que será ampliado a siete años cuando el sujeto pasivo no se hubiese registrado correctamente,¹¹⁵ aspecto que es igual en Venezuela, salvo la ampliación de plazo que es a seis años cuando el contribuyente no haya cumplido con sus obligaciones (declarar, inscribirse, llevar contabilidad, etc.),¹¹⁶ lo que es igual en la legislación peruana, existiendo una aclaración de si el obligado es un agente de retención, en este caso prescribirá en diez años; el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de **Venezuela**, establece que para exigir el pago de las deudas tributarias y de las sanciones en firme prescriben en seis años. En **Perú** encontramos a demás que para solicitar la compensación, así como la devolución prescribe en el plazo de cuatro años.

Con respecto a los plazos establecidos para que proceda la prescripción “existe consenso en que los plazos de prescripción deben ser más breves que el de las

¹¹⁴ Artículo 55 Código Tributario ecuatoriano

¹¹⁵ Artículo 59 del Código Tributario de Bolivia

¹¹⁶ Artículo 55 y 56 del Código Orgánico Tributario de Venezuela

obligaciones personales del derecho común y así lo propone categóricamente el Mod. C.T.A.L., en contra de las soluciones generalizadas en América Latina”.¹¹⁷

Venezuela a más de los modos para extinguir la obligación analizados, habla de declaratoria de incobrabilidad en su artículo 54, siendo éste la facultad de la Administración Tributaria de declarar incobrables las obligaciones tributarias y sus accesorios, siempre que se cumplan con el procedimiento establecido.

A más de los modos analizados, las legislaciones andinas en estudio hablan de la *ejecución forzosa*, siendo el mecanismo que dispone la Administración para realizar el cobro de manera forzosa, es decir sin que medie la voluntad del contribuyente; *quiebra* en cuyo caso si finaliza con liquidación de bienes sin pago total, se extingue en el saldo, y si no existió bienes, será en su totalidad; y, *fallecimiento del deudor*, en cuyo caso se hará cargo el heredero si existen bienes para ello, caso contrario se extingue la obligación tributaria.

9. Exenciones.- Iniciaré este tema dando diferentes criterios doctrinarios al respecto, teniendo así que el Diccionario Jurídico Espasa define a las exenciones tributarias como: “Supuestos en los que la Ley fiscal considera un hecho imponible sujeto de impuesto, pero a cuyo sujeto pasivo exime de la totalidad de pago, ya sea por razones de política económica o por aplicación de los principios tributarios de generalidad y justicia”

Autores argentinos manifiestan que “existe exención o beneficio tributario cuando se dan hechos o situaciones descritos hipotéticamente en una norma, que acaecidos, «neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, son hechos o situaciones que enervan la eficiencia generada del hecho imponible», interrumpen el «nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia», por lo que no surge la obligación de pago del tributo originariamente previsto”.¹¹⁸

¹¹⁷ VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, pág. 386

¹¹⁸ ASOREY, ATCHABAHIAN, ENTRE OTROS, “Tratado de Tributación, tomo I Derecho Tributario Volumen 2” Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 2003, pág. 163

El mecanismo jurídico para que esto ocurra ha sido explicado por SAINZ DE BUJANDA, por la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto. La primera, la norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia –conforme al art. 20 LDT- el efecto de nacimiento de la obligación tributaria principal. La segunda, la norma de exención, que enerva los efectos de la anterior disponiendo que no se desarrollen los mismos respecto a determinados sujetos que realicen el hecho imponible (las denominadas exenciones subjetivas) o impidiendo que se apliquen a determinados supuestos incluidos en éste que la propia norma exoneradora precisa (exenciones objetivas).¹¹⁹

A fin de acotar lo señalado se dice que: “La realización de un supuesto exento implica también la sujeción al tributo, como no podía ser menos al tratarse, en definitiva, de la realización del hecho imponible. Dicha sujeción tiene la particularidad de no traducirse en una obligación de pago, pero no por ello es excepción o negación del tributo, sino que encierra y abarca otras manifestaciones del contenido de éste distintas a la obligación tributaria principal”¹²⁰

Las definiciones son concordantes entre sí, sin embargo cabe señalar que el tema produce confusiones, ya sea en razón de que las legislaciones no utilizan los términos adecuados, o por la errónea interpretación que se puede hacer al respecto, pues se trata por igual a las exenciones y a los casos de no grabación, para aclarar mayor el tema tomaré las palabras de doctrinarios europeos, quienes manifiestan al respecto: “Si los supuestos de exención y los de no sujeción tienen en común la ausencia de obligación tributaria principal, en los primeros se está produciendo el hecho imponible del tributo, al estar los supuestos exentos incluidos en el ámbito de aquél. En los segundos, por el contrario, no hay realización del hecho imponible, tratándose de presupuestos que caen fuera de su órbita, aunque en ocasiones guarden proximidad con él. De ahí que las normas que fijan unos y otros merezcan muy distinta consideración, pues en el caso de la no sujeción la norma que la establece no contiene mandato jurídico alguno ni incorpora ninguna consecuencia a la realización del supuesto por ella contemplado. En cambio, la norma de exención sí encierra el

¹¹⁹ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 266

¹²⁰ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 268

mandato consistente en enervar los efectos derivados de la realización del hecho imponible en los supuestos específicos que prevé. Por eso –subraya la doctrina- la norma de no sujeción no llega a tener verdadera naturaleza jurídica, siendo meramente didáctica y aclaratoria respecto a hechos próximos o fronterizos con el hecho imponible, pero que quedan fuera de él, y por tal razón esta norma es perfectamente suprimible sin que en nada varíe el diseño y la regulación del tributo en cuestión, pudiendo obtenerse su resultado con una adecuada interpretación de la norma reguladora del hecho imponible. A diferencia de ésta, la norma de exención resulta insuprimible e insustituible mediante la interpretación, pues de no existir, se aplicará a los supuestos por ella contemplados la que regula las consecuencias del hecho imponible, ya que se incluyen en éste, por ende, surgiría a partir de ellos la obligación tributaria principal”¹²¹

Con la aclaración realizada podemos realizar una clasificación de las exoneraciones, las mismas que de igual manera son dadas por tratadistas del tema, y que son acogidas por varias legislaciones como se verá más adelante: “La exoneración puede ser total o parcial, permanente o temporaria, o sujeta a condición. En el caso de exoneración parcial, es evidente que existe una obligación a pesar de la norma exoneratoria; si es temporaria, la obligación queda en suspenso y renace automáticamente al vencimiento del plazo, sin necesidad de una nueva norma que establezca la gravabilidad; si es condicionada, la obligación renacerá, también automáticamente, al desaparecer la condición. Estas tres consideraciones ponen de manifiesto que el hecho exonerado está potencialmente gravado y que, por tanto, puede dar lugar al nacimiento de la obligación sin necesidad de una ley derogatoria de la exoneración. La tesis de que la norma exoneratoria implica el no nacimiento de la obligación, incurre en el error de equiparar la exoneración a la no imposición”.¹²²

¹²¹ MARTIN QUERALT JUAN, y OTROS, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2005, pág. 266 Al respecto Valdés Costa nos dice para completar o aclarar el tema: “Se debe realizar una diferenciación en razón de si el hecho está o no incluido en la definición del presupuesto de hecho. Si no lo está, la solución es clara, el hecho no está gravado, y por tanto, no puede nacer la obligación; no obstante, es frecuente que no se tenga en cuenta esta circunstancia y se diga que ese hecho está exonerado en lugar de decir que no está gravado. Si el hecho está incluido en la definición, en principio está gravado, salvo que otra norma jurídica, incluida en la misma ley que crea el tributo o en otra anterior o posterior, cree una excepción estableciendo una liberación (VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, pág. 383)

¹²² VALDES COSTA, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Colombia, 2001, pág. 383

A fin de resumen se puede establecer que la exención es el hecho de que el gobierno (ejecutivo) o la ley, a pesar de que se cumple con el hecho generador, se excluye la obligación de pago a los sujetos pasivos de un impuesto. Esta exclusión se realiza básicamente en fundamentos socio-económico, y es por ello que dependerán de las realidades de los diferentes países donde se apliquen.

Una vez analizada la exención de manera doctrinaria, y siguiendo con la estructura establecida en este trabajo, procederé a analizar el tema de acuerdo a las legislaciones que conformaban la Comunidad Andina hasta abril del año 2006, fecha en la cual se retira de la Comunidad Venezuela.¹²³

El Código Tributario ecuatoriano acoge lo manifestado por la doctrina, pues establece que se considera exoneración tributaria a la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social. Exención que como se ha manifestado debe ser prevista en la ley, y puede ser total, parcial, permanente o temporal, lo que de igual manera lo encontramos plasmado en el Código Tributario de Bolivia, en su artículo 19 y 20,¹²⁴ y el Código Orgánico Tributario de Venezuela, artículo 73.¹²⁵

¹²³ Chávez anuncia que Venezuela deja la Comunidad Andina de Naciones.- Asunción, AFP/ El presidente venezolano Hugo Chávez dijo ayer en Asunción que la Comunidad Andina de Naciones (CAN) está muerta, que sólo “sirve a las élites, a las transnacionales” y que su país abandona el bloque y apuesta al Mercosur, que necesita una “transformación”. El bloque regional andino “sirve solo a las élites, a las transnacionales. No sirve a los indios, a los negros, a los blancos o a los pobres. No le sirve a nuestro pueblo y no sólo no le sirve, le perjudica”, dijo Chávez. Chávez subrayó que la firma por Colombia del Tratado de Libre Comercio (TLC) con Estados Unidos “hirió de muerte” al bloque. Y que a partir de ese momento, Chávez apostó al Mercosur. Pero Morales suscribió lo señalado por Chávez con respecto a Colombia: “Nosotros sentimos que hayan algunos gobiernos de desintegración”. Y lamentó que el TLC de ese país con Estados Unidos “nos haya sacado el comercio de nuestra soja”. La Comunidad Andina de Naciones (CAN) está integrada por Venezuela, Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia en tanto que el Mercosur está conformado por Argentina, Brasil, Uruguay y Paraguay. Venezuela, miembro asociado, inició en diciembre de 2005 el proceso de adhesión plena. <http://www.eltiempo.com.ec/internacionaln2.htm>, consultada el 20 de abril del 2006 a las 09h12

¹²⁴ ARTÍCULO 19° (Exención, Condiciones, Requisitos y Plazo).

I. Exención es la dispensa de la obligación tributaria materia, establecida expresamente por Ley.

II. La Ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.

ARTÍCULO 20° (Vigencia e Inafectabilidad de las Exenciones).

I. Cuando la Ley disponga expresamente que las exenciones deben ser formalizadas ante la Administración correspondiente, las exenciones tendrán vigencia a partir de su formalización.

II. La exención no se extiende a los tributos instituidos con posterioridad a su establecimiento.

III. La exención, con plazo indeterminado aún cuando fuera otorgada en función de ciertas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por Ley posterior.

De la revisión de los diversos códigos y leyes de las legislaciones en estudio, al tratar las exenciones relacionadas con el impuesto al valor agregado, se establece que las regulan de una manera desordenada, y más que ello enumerativa, dando una enumeración interminable de los diferentes bienes y servicios que se encuentran exentos del pago del impuesto, a mi criterio ocasionando el peligro de dejar un determinado bien fuera de la enumeración, ocasionando una desigualdad entre bienes de gran similitud, por ejemplo al enumerar todas las hortalizas y el tipo de cada una de ellas, pueden dejar fuera a alguna sin motivo alguno, solo por un error, ocasionando que un tipo de hortalizas estén sometidas al impuesto y otras no, con lo que incluso se desvirtuaría el fundamento mismo de las exenciones, que como manifesté anteriormente es de carácter socio – económico por fines netamente de interés público; por ello considero que nuestra legislación utiliza una técnica legislativa adecuada al respecto, puesto que si bien realiza enumeraciones, lo hace en base a grupos de bienes y servicios, evitándose la posibilidad de dejar fuera un bien de dicho grupo.

A más de ello nuestra legislación realiza en el Código Tributario una exención general –por llamarla de alguna manera- a las operaciones que realizan determinadas organizaciones o entidades (sujetos exentos) por su naturaleza jurídica,¹²⁶ a mi

IV. Cuando la exención esté sujeta a plazo de duración determinado, la modificación o derogación de la Ley que la establezca no alcanzará a los sujetos que la hubieran formalizado o se hubieran acogido a la exención, quienes gozarán del beneficio hasta la extinción de su plazo.

¹²⁵ **Artículo 73:** Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley. Exoneración es la dispensa total o parcial del pago la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley.

¹²⁶ Art. 35.- Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales:

1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública;
2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos;
3. Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público;
4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;
5. Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y,
6. Bajo la condición de reciprocidad internacional:
 - a) Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país;

pensar una disposición muy bien establecida, pues generalmente son instituciones públicas o con fines públicos, con lo que se evitaría que el Estado sea deudor de él mismo; y con respecto a la entidades con fines públicos, sería una exoneración general que se encuadra dentro del fundamento de las exenciones que es de carácter público y/o socio-económico. En dicha disposición encontramos en su inciso final que no es aplicable para los impuestos indirectos como es el caso del IVA y el ICE, sin embargo se considera un pago debido sujeto a devolución por las razones expuestas,¹²⁷ a más de existir una razón de control a las transacciones realizadas por el sector público; disposición que no se encuentra en las legislaciones andinas en estudio.

Al hablar del tema de las exenciones, manifesté que existe cierta confusión y por ello realicé una diferenciación entre el hecho de que una actividad no esté gravada y otra muy diferente es que dicha actividad esté exenta. Al respecto nuestra legislación tiene una particularidad, que no se ha hablado en abundancia en la doctrina y que no se encuentra en las legislaciones objeto de este estudio, y es lo conocido como **tarifa cero**.

b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y,

c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

Las exenciones generales de este artículo no serán aplicables al impuesto al valor agregado IVA e impuesto a los consumos especiales ICE.

¹²⁷ Artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- IVA pagado por los organismos y entidades del sector público.- El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de servicios las entidades u organismos del sector público según la definición del artículo 118 de la Constitución Política de la República, excepto las empresas públicas al igual que por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas serán reintegrados sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas, deberá devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal que deberá acompañar la copia de las facturas en las que se desglose el IVA.

Lo previsto en el inciso anterior se aplicará a las agencias especializadas internacionales, organismos no gubernamentales y las personas jurídicas de derecho privado que hayan sido designadas ejecutoras en convenios internacionales, créditos de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales tales como el Banco Mundial, la Corporación Andina de Fomento y el Banco Interamericano de Desarrollo BID; siempre que las importaciones o adquisiciones locales de bienes o servicios se realicen con cargo a los fondos provenientes de tales convenios o créditos para cumplir los propósitos expresados en dichos instrumentos; y, que éstos se encuentren registrados previamente en el Servicio de Rentas Internas.

De detectarse falsedad en la información, el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco.

En el Ecuador al hablar del IVA relacionado con el tema que nos ocupa, enumera transferencias que no son objeto del IVA, es decir que están excluidas del hecho generador y por tanto no nace la obligación tributaria; y, habla de transferencia de bienes y servicios con tarifa cero, que si bien el resultado es el mismo que una exoneración, esto es que no se realice el pago del impuesto, sin embargo tiene una finalidad de control, puesto que los contribuyentes que realizan este tipo de actividad se encuentran obligados a realizar los deberes formales, como es el caso de la facturación, declaración, entre otros; situación que como se manifestó no se encuentra en los países hermanos, pues tanto en Perú, Venezuela, y Bolivia se denomina exenciones, y en Colombia se las conoce como exclusiones, la tarifa cero en Venezuela solo beneficia a las exportaciones.¹²⁸

Con respecto a los bienes que se encuentran excluidos, exentos o con tarifa cero – dependiendo del país- se podría decir que en común son ciertos productos alimenticios, instrumentos necesarios para la agricultura, medicamentos y drogas tanto para uso humano como para uso veterinario, papel, periódicos, revistas, y bienes ingresados al país por diplomáticos extranjeros.

En relación a los servicios, de la investigación realizada, se puede decir que el Ecuador es el país que más actividades tiene con tarifa cero –exenciones en otros- pues las legislaciones vecinas no exoneran a varios servicios, siendo el servicio común exonerado el relativo a la prestación de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado, y de recolección de basura; el servicio de transporte de pasajeros y carga, en algunas de sus modalidades; así como el servicio de los espectáculos

¹²⁸ Según se desprende de un análisis a dicha legislación publicada en Internet, titulado “Determinación de la base imponible del impuesto al valor agregado y aproximación al cálculo de la brecha de recaudación. Aplicación para Venezuela”, la misma que dice: “Por otra parte, tasa 0 significa que el comerciante obtiene una compensación total por los montos de tributo que ha cancelado por sus insumos, con lo que efectivamente está exento del tributo. Como se ve, la exención es básicamente sobre un producto o un servicio mientras que la tasa 0 es sobre una actividad. La diferencia radica es que mientras en los productos exentos puede producirse cierto efecto de cascada, en los cuales al asignar el impuesto previamente pagado al costo, el impuesto de la siguiente fase de la cadena se calcula sobre un monto que ya incluye impuesto. Este efecto variará de acuerdo al nivel de la cascada en la cual se otorgue exención. En el caso de tasa 0, el comerciante soporta el tributo de todos sus insumos, pero al no transferirlo al consumidor final, cobra del gobierno todos los créditos fiscales acumulados asociados al producto vendido. En el caso venezolano sólo las exportaciones gozan de este beneficio.

públicos; cabe destacar que Bolivia es el país andino que menos exenciones mantiene en su legislación¹²⁹.

Una vez analizado el tema desde el punto de vista de las legislaciones de Ecuador, Colombia, Perú, Bolivia y Venezuela procederé a realizar una breve exposición sobre las normas comunitarias al respecto, así tenemos que la Decisión 599 de la CAN establece que los impuestos tipo valor agregado no se generarán: en la venta o transferencia total de negocios; en la transferencia de bienes por vía sucesoria; cesión o cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones, o títulos valores; aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de personas no sujetas al impuesto; y, aportes temporales de bienes a consorcios, "joint ventures" y demás figuras empresariales o entidades económicas similares y su reingreso a las entidades aportantes; estableciendo sin embargo que los países miembros que a la fecha de vigencia de dicha decisión, graven algunas de las operaciones previstas en este artículo, podrán continuar haciéndolo. A más de ello la Decisión establece un listado de bienes y servicios que serán los que pueden quedar excluidos del impuesto dentro de las legislaciones de sus países miembros.¹³⁰

¹²⁹ Siendo éstas: a) Los bienes importados por los miembros del cuerpo diplomático acreditado en el país o personas y entidades o instituciones que tengan dicho status de acuerdo a disposiciones vigentes, convenios internacionales o reciprocidad con determinados países; b) Las mercaderías que introduzcan "bonafide", los viajeros que lleguen al país, de conformidad a lo establecido en el arancel aduanero.

Este resumen se ha realizado en base a: Código Tributario Ecuatoriano, artículos 31 al 36; Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, artículos 54 al 56; Código Tributario de Bolivia, artículos 19 y 20; Ley del IVA de Bolivia, artículo 14; Código Orgánico Tributario de Venezuela artículos 73 al 78; Ley de IVA de Venezuela, artículos 17 al 19; Estatuto Tributario de Colombia, artículos 424-5 al 428; y Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a la Ventas de Perú, artículos 5 al 8, y apéndice I y II

¹³⁰ Con respecto a los **bienes** tenemos que: "Los Países Miembros, a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, no podrán crear nuevas exclusiones de bienes, ni ampliar las existentes en su legislación interna. A partir del comienzo del undécimo (11o.) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán mantener las siguientes exclusiones: a) Los bienes importados por las misiones diplomáticas, consulares y por sus funcionarios diplomáticos debidamente acreditados, con sujeción a los convenios internacionales y a las reglas sobre reciprocidad; b) Los bienes importados por organismos internacionales y su personal con rango de funcionario internacional debidamente acreditados, que hayan suscrito convenios de inmunidades y privilegios; c) Las importaciones de bienes donados provenientes del exterior destinadas al sector público y organizaciones privadas sin ánimo de lucro con fines de salud, educación y utilidad común; debidamente verificadas y autorizadas por la autoridad competente en cada país; d) Equipaje acompañado y no acompañado, de acuerdo a lo tipificado en la legislación nacional. Por consiguiente, los Países Miembros deberán eliminar gradualmente todas las exclusiones de bienes que no estén contempladas en los literales anteriores."

Con respecto a los **servicios** la Decisión establece: "Los Países Miembros, a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, no podrán crear nuevas exclusiones de servicios, ni ampliar las existentes en su legislación interna, salvo en los servicios señalados en el siguiente párrafo. A partir del comienzo del undécimo (11o.) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán tener las siguientes exclusiones: a) Los servicios de educación, salud y de transporte nacional de pasajeros,

A lo manifestado existe una excepción, y es cuando algún País Miembro adopte medidas correctivas necesarias para hacer frente a la existencia o amenaza de una severa crisis fiscal a nivel de Gobierno Central o atender situaciones de emergencia nacional, previa autorización de la Secretaría General de la Comunidad Andina, dichas medidas, a fin de que no se puedan dar diversos abusos, serán de carácter transitorio y se eliminarán progresivamente a medida que mejore la situación que las motivó; no podrán discriminar entre los Países Miembros de la Comunidad Andina; y, no se optarán ni mantendrán con el fin de proteger a un determinado sector.

En el caso de la Comunidad Económica Europea, tenemos que la Sexta Directiva estable: “En el **interior del país** pueden practicarse exenciones en favor de ciertas actividades de interés general, operaciones de seguro y reaseguro, arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles (con excepción de las operaciones de alojamiento, los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos, los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija y los alquileres de cajas de seguridad), las entregas de bienes que estuvieran afectados a una actividad declarada exenta y a otras muchas operaciones como la concesión y la negociación de créditos, las operaciones y las negociaciones relativas a depósitos de fondos, pagos y giros, las operaciones y la negociación relativas a las divisas, las operaciones y negociaciones relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones (...).

Pueden aplicarse asimismo exenciones a las **importaciones**, en concreto a las importaciones definitivas de bienes cuya entrega por los sujetos pasivos del impuesto esté exenta en cualquier caso en el interior del país; a las importaciones de bienes que se realicen en régimen de tránsito; a las importaciones de bienes respecto de las que se haya formalizado declaración de importación temporal y a las que son de

excepto el aéreo, de acuerdo con las condiciones previstas en la legislación de cada País Miembro; y, b) Servicios de intermediación financiera.

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

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

aplicación, por tanto, las normas sobre franquicia aduanera, o a las que se aplicaría esta franquicia si procedieran de un país no comunitario; a las importaciones definitivas de bienes que gocen de un régimen de franquicia excepcional en los derechos de aduanas, o que fueran susceptibles de gozar del mismo si su importación procediera de países extracomunitarios. No obstante, los Estados miembros están facultados para no conceder la exención, en particular si ésta implica una amenaza grave para las condiciones de competencia del mercado interior.

Además de ello, pueden aplicarse exenciones a las operaciones de exportación, las operaciones asimiladas y los transportes internacionales, así como exenciones especiales vinculadas al tráfico”¹³¹

De lo que se puede concluir, que los instrumentos de regulación de las comunidad de naciones, establecen –caso europeo- o buscan establecer –caso americano- mecanismos a fin de que sus países miembros establezcan las mismas exenciones para sus contribuyentes, pues caso contrario una actividad realizada en uno de los países miembros tendría ciertas ventajas que si se los realizara en otro país miembro, lo que acarrearía diversos inconvenientes.

10. Retenciones.- De igual manera que en otros temas, comenzaré refiriéndome a lo que el Diccionario Jurídico Espasa sobre retención de impuestos nos dice “Detracción que se obliga a realizar a determinadas personas que paguen cantidades sujetas al gravamen de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o de Sociedades y que se ingresa en el Tesoro Público en concepto de pago a cuenta de aquéllos impuestos. La ley española califica de retenedor como sustituto del contribuyente (art. 32 LGT) pero la doctrina, casi unánimemente, lo considera como un obligado específico distinto del sustituto”.

Este concepto no nos deja claro lo que es la retención, es por ello que acudiré a las legislaciones de los países miembros de la Comunidad Andina, comenzaré por **COLOMBIA**, para quien **la retención** en la fuente es un mecanismo de recaudo a

¹³¹ Sexta Directiva sobre el IVA: base imponible uniforme, obtenida de <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l31006.htm>, consultada el 26 de julio de 2006, a las 12h18

título de impuesto, bien sea, de renta y complementarios, de ventas o de timbre,¹³² esto incluso de acuerdo con su legislación, artículo 367 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente tiene por objeto, conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause, siendo por ello que los responsables del Impuesto Sobre las Ventas lo que deberán practicar la retención a título de Impuesto sobre las Ventas en el momento en que se realice el pago ó abono en cuenta, lo que ocurra primero. Sin embargo, de lo expuesto no obtenemos una definición correcta y clara de lo que debe entenderse por retención en nuestro vecino país de Colombia.

En **ECUADOR** el legislador no ha conceptualizado que debe entenderse por retención, es decir, nos tocaría aplicar la concepción general que nos trae el diccionario, conforme nos establece el Art. 18 del Código Civil, numeral dos, en donde si el legislador, no le da una acepción especial, se entenderá la palabra en su sentido natural y obvio; sin embargo lamentablemente la acepción general y la que se ha dado hasta el momento no dan el sentido de lo que es la retención.

En el **PERÚ**, la retención en la fuente es un sistema de recaudo mediante el cual la persona o entidad que realice un pago gravable a un contribuyente o beneficiario debe retener o restar de ese pago un porcentaje determinado por la ley, a título de impuesto y consignarlo a favor de la administración tributaria.

La retención en la fuente no es un impuesto sino un mecanismo encaminado a asegurar, acelerar y facilitar a la administración tributaria el recaudo y control de los impuestos sobre la renta, ventas y timbre y el gravamen sobre transacciones financieras. De esta manera, se busca que el impuesto se recaude en lo posible, dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause,¹³³ lo que encontramos contemplado en el artículo 31 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e impuesto selectivo al Consumo.¹³⁴ Considero que esta

¹³² Cartilla de Instrucciones para el diligenciamiento de la Declaración Mensual de Retenciones en la Fuente

¹³³ www.latinlaws.com

¹³⁴ **ARTÍCULO 31°.- RETENCIONES.-** Las retenciones o percepciones que se hubieran efectuado por concepto del Impuesto General a las Ventas y/o del Impuesto de Promoción Municipal, se deducirán del impuesto a pagar. En caso que no existieran operaciones gravadas o ser éstas

conceptualización de la retención, es bien logrado, aunque su normativa legal, se queda corta en lo que ella regula.

Por último, en la **COMUNIDAD ANDINA**, la DECISION 599, en su Capítulo XI, nos habla de la **RETENCIÓN EN LA FUENTE**, y en su Art. 38 dice: “Retenciones en la fuente.- Los Países Miembros podrán establecer sistemas de retención de los impuestos tipo valor agregado que contemplen, entre otros, los siguientes casos:

1. Venta de bienes o prestación de servicios al gobierno nacional y demás entidades del sector público; a los contribuyentes calificados como "grandes" o "especiales"; o, a los que la Administración Tributaria señale como agentes de retención.

2. Pagos o abonos en cuenta por parte de entidades administradoras de tarjetas de débito o crédito a los establecimientos afiliados, por las transacciones que éstos hayan realizado”, de la lectura de este artículo de la Decisión, se puede determinar que no establece en que consiste la retención, sino únicamente los aspectos sobre los que recae la misma, manifestando que éstos son los únicos que podrían ser utilizados por los países miembros.

De lo expuesto la acepción dada en Perú es correcta, ya que nos deja una idea clara de lo que consiste la retención, ahora procederé a analizar aspectos importantes de las mismas, que son: **en primer lugar**, la retención del IVA y su tarifa; **en segundo lugar**, cuales son los sujetos de la retención; y, **en tercer lugar**, el mecanismo para proceder a la misma, de igual manera realizaré un análisis de lo que ocurre en estos tres aspectos en los diversos países.

En **COLOMBIA**, como ya expresé cuando hice referencia a la acepción de que en el IVA, los responsables del Impuesto Sobre las Ventas deberán practicar la retención a título de Impuesto sobre las Ventas en el momento en que se realice el pago ó abono en cuenta, lo que ocurra primero. Es decir, que en cuanto al **primer punto de análisis**, tenemos que la retención del IVA en Colombia, debe hacérselo, al

insuficientes para absorber las retenciones o percepciones, el contribuyente podrá arrastrar las retenciones o percepciones no aplicadas a los meses siguientes.

Si las retenciones o percepciones no pudieran ser aplicadas, el contribuyente podrá optar por solicitar la devolución de las mismas. La SUNAT establecerá la forma, y oportunidad

momento que se realiza el pago o el abono, lo que primero suceda, y en base a una tarifa del 75%, valiendo destacar que la “tarifa puede ser disminuida por el Gobierno Nacional, para aquellos responsables que en los últimos periodos consecutivos hayan arrojado saldo a favor en sus declaraciones de ventas”.¹³⁵ En cuanto al **segundo punto**, se tiene que actúan como retenedores: a) las entidades estatales; b) los grandes contribuyentes aduaneros; c) los que contraten a personas sin residencia o domicilio en el país; d) los del régimen común cuando adquieran bienes o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado; e) las entidades emisoras de tarjeta de crédito y débito y sus asociaciones; y, f) la Unidad Administrativa de aeronáutica Civil.

En cuanto al **tercer punto**, el mecanismo utilizado por Colombia para proceder a la retención, se lo realiza al momento de la adquisición de los bienes o servicios que se encuentren gravados con éste impuesto, por parte de los que actúan como retenedores y que dejó señalado en líneas anteriores. Realizada la retención debe presentarse la declaración de la misma en forma mensual, dentro de los plazos determinados en la normativa legal.

En **Ecuador** en lo relacionado al **primer punto de análisis**, como se dijo no existe acepción en nuestra legislación con respecto a la retención, sin embargo ésta debe efectuarse al momento de realizar la transacción, así lo determina nuestra ley en el Art. 63 literal b) numeral tres, e incluso el porcentaje de retención se lo ha determinado en 30% del impuesto causado cuando se origine en la transferencia de bienes muebles, y del 70% del impuesto cuando se origine en la prestación de servicios gravado, existiendo otros porcentajes de retención que se encuentran ampliamente detallados en el anexo uno. En cuanto al **segundo punto**, se tiene que actúan como retenedores: a) las entidades y organismo del sector público; b) las empresas emisoras de tarjeta de crédito; y, c) las empresas de seguros y reaseguros; dichos retenedores son muy similares a los que establece Colombia. En lo relativo al **tercer punto**, tenemos que la Ley de Régimen Tributario Interno, en su Art. 64 nos expresa, en forma tacita el mecanismo que se utiliza para la retención, así tenemos:

¹³⁵ Cartilla de Instrucciones para el diligenciamiento de la Declaración Mensual de Retenciones en la Fuente

“Art. 64.- Facturación del impuesto.- Los sujetos pasivos del IVA tienen la obligación de emitir y entregar al adquirente del bien o al beneficiario del servicio facturas, boletas o notas de venta, según el caso, por las operaciones que efectúe, en conformidad con el reglamento. Esta obligación regirá aun cuando la venta o prestación de servicios no se encuentren gravados o tengan tarifa cero. En las facturas, notas o boletas de venta deberá hacerse constar por separado el valor de las mercaderías transferidas o el precio de los servicios prestados y la tarifa del impuesto; y el IVA cobrado.

El no otorgamiento de facturas, boletas, notas o comprobantes de venta constituirá un caso especial de defraudación que será sancionado de conformidad con el Código Tributario.

En caso de los derivados del petróleo para consumo interno y externo, Petrocomercial, las comercializadoras y los distribuidores facturarán desglosando el impuesto al valor agregado IVA, del precio de venta.”¹³⁶

En **Perú**, en lo relacionado al **primer punto de análisis**, no existe acepción de retención, sin embargo, como se indicó esta se efectúa cuando se realice un pago gravable a un contribuyente o beneficiario y debe retener o restar de ese pago un porcentaje determinado por la ley, a título de impuesto y consignarlo a favor de la administración tributaria, como vamos viendo esto es coincidente en los tres países hasta aquí examinados. El porcentaje de retención se lo ha determinado en 6% del importe total de la operación gravada, en cuando al porcentaje vemos que existe una diferencia notaria en los tres países que analicé. En cuanto al **segundo punto**, se tiene que actúan como retenedores: a) instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o por adjudicación judicial o fiduciaria; b) personas morales: b.1) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas respectivamente;

¹³⁶ Esta disposición se encuentra debidamente regulada, en otras normas de menor jerarquía, como son:

A) Resolución No. NAC-004 (Normas relativas a la emisión de comprobantes de venta y de retención por parte de las bolsas de valores) Art. 1

B) Reglamento para la aplicación de la Ley de régimen tributario y sus reformas: Art. 139 y 145

C) Reglamento General a la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor: Art. 37

b.2) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización; c) personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.

Los retenedores considerados en este acápite difieren de los dos países analizados (Colombia y Ecuador), si bien la primera habla de las instituciones de créditos, pero no las limita como los otros dos países al hablar de las tarjetas de crédito, sino que las deja abiertos a cualquier institución de crédito. En lo referente a los otros dos literales, utiliza una terminología a mi criterio no acorde, como es el de hablar de personas morales, y en lo fundamental se refiere actividades diferentes como es el adquirir desperdicios.

En cuanto al **tercer punto** se tiene que se efectuará la retención del impuesto en el momento en que se efectuó la enajenación de conformidad con el artículo 11 de su Ley al Impuesto del Valor Agregado. Es decir, el criterio en cuanto al mecanismo de proceder a la retención es el mismo que en los otros dos países analizados.

En la **COMUNIDAD ANDINA** en lo relacionado al **primer punto de análisis**, no existe acepción de retención como tal, pero en cuanto a cuando éste se efectúa se tiene que se lo hace en los cambios de sujetos asociados a transacciones en que los agentes retenedores efectúan compras de ciertos productos o servicios, éstos deben emitir facturas de compra, e incluso, las retenciones las efectúan los agentes retenedores, los que son contribuyentes y a quienes el Servicio de Impuestos Internos les ha otorgado atribuciones para retener el IVA asociado a las operaciones de compras o ventas de determinados productos o la prestación de determinados servicios. El problema radical es en que porcentaje se ha de aplicar, para realizar la retención, esto es precisamente, el proceso de armonización y lo que indujo a que yo realizará el presente trabajo, lograr que en un tiempo mediano los países establezcan un porcentaje común para realizar las retenciones. En cuanto al **segundo punto**, tenemos que en la Comunidad Andina, considera dentro del sujeto pasivo a los agentes de retención (Art. 2 de la Decisión 599), aspecto que lo consideramos no adecuado, porque amplía en demasía su espectro, sin embargo de toda la decisión podríamos decir que se considera Agente de Retención, a: a) Personas, que sin ser

representantes de otra u otras, se hallan obligadas, por disposición legal, a liquidar, deducir y pagar tributos. Las personas naturales o jurídicas que realicen pagos o acrediten a cuenta valores que constituyan renta gravada para quien lo reciba, son considerados agentes y están obligados a retener en los porcentajes establecidos en la Ley o Reglamento; y , b) Tributariamente son responsables, es decir, que sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir las obligaciones atribuidas a estos.

Como se puede apreciar, esta clasificación de los encargados de la retención, es diferente a la de los tres países analizados, y lo que es más esta clasificación no presenta solución alguna, por el contrario complica el tema, es decir no cumple aquello que se quiere, que es armonizar en la comunidad, y que en el presente caso sería realizar una lista concreta y precisa de las personas naturales o jurídicas que deben realizar la retención, y no como lo hace la Decisión 599, que por el contrario lo amplía excesivamente al darle el símil de los sujetos pasivos.

En conclusión debemos señalar que la retención no es más que un sistema de recaudo mediante el cual la persona o entidad que realice un pago gravable a un contribuyente o beneficiario debe retener o restar de ese pago un porcentaje determinado por la ley, a título de impuesto y consignarlo a favor de la administración tributaria, en que porcentaje es lo que vamos a tratar de armonizar, y determinando que personas deben hacerlo.

En lo referente **al tercer punto**, es necesario ver dos aspectos importantes como son la territorialidad y desde cuando es exigible el impuesto para ellos,¹³⁷ la normativa de

¹³⁷ Decisión 599, Art. 12.- Reglas para la territorialidad de los servicios.- Para los efectos de los impuestos tipo valor agregado que regula la presente Decisión, los servicios cuya prestación o ejecución trascienda las fronteras nacionales y que se mencionan a continuación, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. Se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente, los siguientes servicios: a) Carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes; b) Los de carácter artístico, deportivo y cultural.
2. Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país; tales como los que se mencionan a continuación: a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles; b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría; c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro; d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto; e) Los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro; f) Los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del País Miembro; g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite; h) El servicio de televisión satelital o cable recibido en el País Miembro; i) Los servicios de telecomunicaciones.

la Decisión 599 en cualquiera de las condiciones y supuestos que regula, remite a la legislación de uno de los países miembros involucrados, y como observamos en cuanto al mecanismo de la retención en los países miembros analizados, tiene idéntico proceder, podemos decir que independientemente de como se produzca, el mecanismo va hacer la retención del impuesto en el momento en que se efectuó el mismo, y su declaración mensual, en el país que corresponda de acuerdo a la aplicación de la Decisión.

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

Art. 13.- Exportación de servicios. Además de los requisitos establecidos en la legislación interna de cada País Miembro, para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones: a) que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país exportador; b) que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país exportador; c) que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país exportador; d) que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto en el país exportador por parte de empresas o personas que desarrollen actividades o negocios en el mismo.

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

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

Art. 15.- Causación del impuesto.- Los impuestos tipo valor agregado se generarán en forma instantánea, y se causarán en los siguientes momentos:

1. En la venta o transferencia de bienes y prestación de servicios, excepto en el caso de los servicios públicos, con la entrega total del bien o terminación del servicio. No obstante, los Países Miembros podrán disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo por el monto total o en el momento del pago total del bien o del servicio, lo que ocurra primero. En los casos de entrega parcial, pago parcial o emisión de comprobantes por montos parciales, las legislaciones de cada país regularán el nacimiento de la obligación tributaria.

2. En los contratos de tracto sucesivo, a medida que se haga exigible cada canon o cuota y en proporción al mismo. No obstante, los Países Miembros podrán disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo o en el momento del pago del bien o del servicio, lo que ocurra primero.

3. En el caso de los servicios públicos, de acuerdo a lo dispuesto en la legislación interna de cada País Miembro.

4. En la importación, con la nacionalización de bienes.

5. En la utilización en el País Miembro de servicios prestados por no domiciliados o no residentes, al momento de la prestación del servicio, en la fecha de registro del respectivo comprobante por parte del receptor del servicio o en la fecha en que se pague la contraprestación, lo que ocurra primero.

CAPITULO II

ARMONIZACIÓN LEGISLATIVA

1. Conceptualización.- El Diccionario Jurídico Espasa define a la armonización de legislaciones (o armonización mínima) como “Procedimiento para la integración jurídica de los Estados miembros de la Comunidad Europea, a través de un acercamiento de sus legislaciones nacionales. Frente a la uniformización como técnica de integración jurídica, la armonización no pretende establecer una legislación comunitaria única aplicable en todos los Estados miembros, sino que deja subsistir las normas nacionales acercándolas y haciéndolas más parecidas”.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua, al definir armonización, nos dice que es “acción y efecto de armonizar”, y al definir armonizar nos dice que es: “Poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin”.

Lo establecido como armonización en los diccionarios que han sido mencionados, es acogido por el Tratado de Roma, el cual busca poner en armonía las legislaciones internas de los Estados miembro, con la finalidad de conseguir el establecimiento y funcionamiento del mercado interior, y así lo encontramos plasmado en su artículo 99 que hace referencia expresa a la armonización de las legislaciones nacionales de los impuestos sobre el volumen de los negocios, impuestos especiales y otros impuestos indirectos, el mismo que dice: «El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del Mercado Interior en el plazo previsto en el artículo 7A»¹³⁸

¹³⁸ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 63. Para Dosser (1967), la armonización fiscal es todo cambio, que, en función de los objetivos fijados en el tratado que regula la integración, produce un efecto neto positivo.

Con respecto al tema en el ámbito de la Comunidad Andina tenemos el artículo 3, literal b) del Acuerdo de Cartagena, que establece que para alcanzar los objetivos del Acuerdo, entre los cuales se encuentra de igual manera que en la Unión Europea la formación de un mercado común latinoamericano, y para ello implanta varios mecanismos y medidas, entre el cual se encuentra la armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes.

“En un sentido amplio el término «armonización» se puede definir del siguiente modo: limar las disparidades entre legislaciones internas a fin de que sean susceptibles de realizar un objetivo común. Debido a que son muchas las definiciones existentes sobre armonización fiscal, éstas podrían ser divididas en dos grupos:

- Considerar la armonización fiscal como un mecanismo en sí mismo. Dentro de estas definiciones podríamos incluir a Von Groeben (1961), quien considera la armonización fiscal como «una modificación parcial de los sistemas impositivos nacionales», sin que estos se hagan uniformes, sino que exige una adaptación mutua en la medida en que sea necesario hacerles neutrales desde el punto de vista de la competencia.
- Definir este mecanismo ateniéndose a su relación con la «unificación fiscal», en esta línea se encuentra Ricardo Calle (1970) quien considera que «la armonización fiscal consiste en un proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales que conduce a la unificación fiscal y debe perseguir, por tanto, la supresión de aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un Mercado Común o de cualquier otra forma de cooperación económica internacional»¹³⁹

El campo de la armonización fiscal es, para Cosciani, muy extenso: La armonización debe ser radical para los impuestos indirectos, y los impuestos directos deberán

¹³⁹ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 64

armonizarse en la medida en que creen distorsiones en el libre movimiento de capitales.

No se debe confundir la armonización fiscal con unificación fiscal, al respecto Shibata (1966) hace una distinción clara entre estos dos aspectos: «La unión fiscal es un acuerdo internacional entre un grupo de países referente a los impuestos internos, por el que países participantes acuerdan llevar a cabo una serie de acciones simultáneas con respecto a una reorientación de la discriminación geográfica prescrita en su estructura fiscal interna». A demás, «la unión fiscal debe distinguirse de la armonización o coordinación fiscal, porque la primera exige al abandono de una parte considerable de la soberanía de los miembros individuales en asuntos fiscales particularmente en el campo del tratamiento fiscal de los países no miembros de la unión, mientras que la última generalmente permite que los países individuales retengan una autonomía considerable en estos asuntos».¹⁴⁰

Se habla muchas veces indistintamente de “armonizar”, “acercar”, “unificar” las legislaciones, como si fuesen sinónimos cuando en estricto sentido no lo son. La unificación supondría sustituir de modo directo por medio de normas de derecho comunitario derivado de las leyes nacionales sobre determinado tributo –lo que implica un nivel considerable de profundización el proceso de integración-, mientras el acercamiento de las legislaciones se daría mediando un acto normativo comunitario dirigido hacia los estados, para que éstos, no necesariamente de la misma forma y en los mismos tiempos, consigan el fin que persigue la disposición dictada por la Comunidad. Parafraseando a Ramón Falcón y Tella, en sentido amplio, la armonización se puede entender como el conjunto de normas o medidas que inciden en el sistema tributario de dos o más estados con la finalidad de evitar distorsiones de origen fiscal en la formación de los precios o en la libre circulación de bienes, servicios, capitales o personas. La armonización de **primer grado** se da por medio de normas jurídicas emanadas de una instancia supranacional con competencia para ello. El **segundo grado** se dará con la actuación de un tribunal comunitario a través de sus decisiones jurisprudenciales o interpretativas

¹⁴⁰ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 94

supranacionales. Existe un **tercer camino** para armonizar, se trata de la convergencia espontánea, que se da por la actuación unilateral de los estados. Los dos primeros tipos se conocen como “armonización política”, mientras que el último modelo como “armonización por el mercado”. Usualmente, se reserva el término armonización en sentido estricto para la de carácter jurídico operada por instrumentos supranacionales¹⁴¹.

De las definiciones que se han transcrito, se puede decir que armonizar en ningún momento admite la construcción de un sistema fiscal europeo o andino único para todos sus Estados miembro, por ello es indispensable que diferenciamos entre armonización y unificación, pues son dos nociones jurídicamente diversas y con dos contenidos diferentes. La armonización es una herramienta, un instrumento para llevar a cabo el Mercado Común, que no es más que un mercado de todos los países miembros de la comunidad, que se pretende equiparar o que funcione como lo que se conoce como mercado interno de cualquier país; y no una finalidad en si misma, es decir no se busca como finalidad la unificación de la normativa general y específicamente fiscal en las Comunidades, sino se busca un medio para viabilizar el Mercado Interior Europeo o Andino o Latinoamericano como fin, en el cual se precautele básicamente la libre competencia.

A fin de acotar esta conclusión anotaré lo manifestado por Pablo Moreno Valero quien en su libro “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, dice que la armonización fiscal comunitaria no tiene carácter finalista sino puramente instrumental por lo que se ceñirá a los aspectos que puedan interferir los objetivos económicos generales perseguidos por la Comunidad Europea (...) la armonización fiscal es un medio de acción que debe adoptarse siempre y cuando las divergencias entre las políticas fiscales sean de tal magnitud y naturaleza que no produzcan distorsiones.

El termino armonizar hace referencia a una vía concreta, a un cauce, y no a una finalidad ni a un resultado de fondo. Es un instrumento para evitar que la disparidad

¹⁴¹ Aimée Figueroa Neri, Coordinadora, “Tópicos Fiscales Contemporáneos” CUCEA, Gualadajara – México, página 191, referente al artículo “Constitución ecuatoriana e integración andina: la situación del poder tributario del Estado”, elaborado por César Montaña Galarza

entre los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo, que no puedan evitarse con mecanismos de compensación, por ello el grado de armonización fiscal está condicionado por la intensidad de la homogeneidad económica, social y política.

Sobre el tema comentó Luís Villela, experto en impuestos: “Un sistema armonizado no quiere decir que los impuestos sean iguales en todos los países andinos, significa que los sistemas nacionales de los países andinos serán compatibles entre sí, de manera que ningún país goce de ventajas injustas”¹⁴²

Para entender de una mejor manera como funciona la armonización en las comunidades, considero necesario destacar que en el Derecho Comunitario encontramos dos componentes, esto es el Derecho Primario u Originario, que es aquel que da vida o nacimiento a la Comunidad, esta formado por los Tratados constitutivos, incluidos los anexos, sus complementos o reformas, es de carácter jurídico internacional y se trata de normas convencionales internacionales; así en el caso de la Unión Europea lo constituyen: el Tratado de París, de Roma, sus modificaciones, el Acta Única Europea; en el caso de la Comunidad Andina es el Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e instrumentos adicionales, el Tratado de Tribunal de Justicia Andina, sus protocolos modificatorios e instrumentos adicionales.

El segundo componente del Derecho Comunitario es el Derecho Derivado o Comunitario Institucional que lo integran todos los actos y normas jurídicas emanadas de las instituciones comunitarias; entre estas tenemos a las Directivas, las mismas que son utilizadas como instrumentos de armonización. “(...) Son medidas legislativas dirigidas a los Estados miembros, requiriéndoles la adopción de las reformas necesarias para que sus leyes estén de acuerdo con las leyes de la Comunidad. Dichos cambios legislativos estarán en función de la medida en que la legislación nacional existente esté originada en las previsiones de la Comunidad. Normalmente se concede a los Estados miembros un plazo de tiempo (desde unos

¹⁴² www.iadb.org/idbamericana/index.cfm?thisid=3518, consultas el 26 de octubre de 2005, a las 22h22

pocos meses a unos años) para realizar los cambios necesarios en su legislación y acomodarlos a los contenidos de las Directivas”¹⁴³

He realizado esta aclaración, pues las normativa que dictan las Comunidades por medio del derecho derivado tienen una aplicación directa¹⁴⁴ y efecto inmediato¹⁴⁵ en las legislaciones internas de los países miembros, existiendo la excepción en el campo objeto de esta tesis, es decir en el campo tributario, pues los estados miembros establecieron esta excepción por lo delicado del tema fiscal, pues tiene que ver con los ingresos de cada uno de dichos estados, a más que en el caso andino no se cuenta con un organismo que goce de legitimidad para dictar normas de este tipo. Al respecto Mauricio Plazas Vega nos dice que el derecho comunitario derivado, con sus connotaciones de eficacia directa y supremacía sobre los ordenamientos internos precedentes, e inclusive posteriores a la promulgación de las normas que lo integren, debe respetar y acatar, sin atenuantes, los principios y garantías que con tanto énfasis se han reconocido en la sociedad de las naciones por las declaraciones de derechos o que, en todo caso han sido el resultado de una larga y apasionante lucha contra el absolutismo, el autoritarismo y la arbitrariedad¹⁴⁶; lo que se encuentra principalmente relacionado con materia penal y tributaria, en las cuales rige el principio de que no existe pena o tributo sin la existencia de una ley.

En el caso europeo la Comisión señala que a efectos de intensidad reguladora de la normativa comunitaria que afecta al mercado común, pueden distinguirse tres rangos de normas: de coordinación, disposiciones mínimas y armonización completa. La primera, esto es normas de coordinación, es una norma comunitaria que no afecta a los regímenes nacionales, que no se modifican, pero si define las relaciones entre los

¹⁴³ MORENO VALERO PABLO ANTONIO, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid - España, 2001 pág. 61

¹⁴⁴ La aplicación inmediata o directa significa que la norma comunitaria adquiere automáticamente, de por sí, estatuto de derecho positivo en el orden interno de los Estados a que va dirigida. Ello supone que la norma comunitaria tiene efectos en el orden interno, sin requerirse su incorporación al derecho nacional por acto interno y genera en todo juez nacional la obligación de aplicarla

¹⁴⁵ Mientras el principio de aplicación directa se refiere a la norma como tal, el de efecto directo se relaciona con las acciones que los sujetos beneficiarios pueden ejercer para la debida aplicación de la norma comunitaria. En otras palabras que sus efectos generan derechos y obligaciones para los particulares al igual que ocurre en las normas de los ordenamientos estatales, permitiendo la posibilidad de que aquellos puedan exigir directamente su observancia ante sus respectivos tribunales.

¹⁴⁶ Conferencia “El principio nullum tributum sine lege y la armonización tributaria andina” dictada por Mauricio Plazas Vega, en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004; publicada en sus memorias Tomo 2, Pág. 609

mismos en los aspectos transfronterizos; las disposiciones mínimas es un sistema comunitario que se limita a crear en las legislaciones nacionales una base mínima y común de normas; y finalmente la armonización, es un tipo de norma comunitaria que es necesaria cuando el objetivo pretendido no puede lograrse con alguna de las anteriores (el ejemplo más claro es la sexta directiva del IVA).¹⁴⁷

Así, el conjunto de las libertades fundamentales –libertad de circulación de mercancías, libertad de circulación de capitales, libertad de establecimiento, y libertad de circulación de personas- relacionadas con la consecución del Mercado Único, tiene su traducción directa en el ámbito de la imposición armonizada. “La armonización fiscal afecta tanto a la imposición directa como a la indirecta puesto que aquella depende, en buena medida, el grado de movilidad de las libertades de circulación”.¹⁴⁸

Para tratar el tema de la armonización fiscal, y tomando en cuenta que la Unión Europea es la primera comunidad que ha incurrido en este proceso, debemos necesariamente recurrir al informe Neumark,¹⁴⁹ en el que se pregunta: ¿Cuál es el objetivo esencial de la armonización fiscal?, encontrando que la respuesta es: “incentivar la interacción de la competencia de forma que la integración y el crecimiento económico pueda conseguirse de manera simultánea y gradual. No es un problema de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico”.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Comisión de las Comunidades Europeas. COM (2000) 114 final. Bruselas, 14 de marzo de.2000, pág. 5.

¹⁴⁸ Artículo “La armonización fiscal”. Donato Fernández Navarrete, Catedrático de Economía Aplicada

¹⁴⁹ Se impulsó la formación en 1960, de un Comité Fiscal y financiero conformado por profesores de los Estados miembros, bajo la dirección o presidencia del doctor Neumark, se redactó el 7 y 8 de julio de 1962, se puede considerar como el primer Tratado sobre la armonización fiscal en la CEE. Debe su nombre al presidente del Comité Fiscal y Financiero cuando se elaboró, su contenido era reflexiones sobre la armonización de los sistemas fiscales y de la política financiera de los Estados miembros. Se establecía que el objetivo del Mercado Común no es lograr una uniformidad sino lograr la armonización de los sistemas fiscales, este comité tenía la función de estudiar si las disparidades fiscales existentes, impedían y en que medida el funcionamiento efectivo del mercado común y las medidas susceptibles de modificar las situaciones no deseables, cabe destacar que el informe incluye un calendario de las operaciones en tres fases y sin fechas. (información obtenida de www.uam.es/personal_pdi/economicas/tsanz/amb/fiscal.armonizacion_sanz.xtf, consultada el 04.12.06, a las 11h38)

¹⁵⁰ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 65

Según dicho informe, la armonización de los sistemas fiscales y de las políticas financieras de los Estados miembro debe tender, a que las medidas de política financiera no tengan ninguna clase de efectos que se opongan a la creación de las condiciones necesarias para lograr un Mercado Interior en los intercambios económicos de los 6 (en aquellas fechas Francia, Italia, Gran Bretaña, Bélgica, Holanda y Luxemburgo). El informe establecía que era necesario examinar en particular si la supresión de las fronteras fiscales podría suponer la supresión de las aduanas, y cómo, cuando, y hasta qué punto.

Otro objetivo era evitar todas las discriminaciones fiscales y otras diversas fundamentadas en la nacionalidad o el domicilio fiscal. Por ello es necesario eliminar entre los Estados miembro las disparidades que conducen a las empresas a escoger las localizaciones más favorables, natural o técnicamente. Esto supone la eliminación de las discriminaciones fiscales fundadas en criterio de nacionalidad, y a menudo, de domicilio fiscal. Sobre este informe se tratará más detalladamente cuando hable del proceso de armonización fiscal en la Unión Europea, pues como se manifestó es uno de los pilares fundamentales en dicho proceso en la comunidad europea.

Para Saint Paul (1965), el proceso de armonización fiscal puede analizarse como una obligación, pactada en el plano internacional, de no obstaculizar el funcionamiento del mercado concurrencial, de permitir la utilización óptima de los factores de producción y de reducir los costes al nivel de la integración económica. El fin será el crecimiento de los productos nacionales por el ejercicio de la concurrencia a través de la eliminación de las distorsiones fiscales, con el propósito de permitir el libre juego de los mecanismos del mercado. Por tanto, se admite el carácter instrumental de la armonización fiscal, aunque existen discrepancias sobre la funcionalidad de la misma. Con un carácter limitado, se configura la armonización como un medio de evitar las distorsiones fiscales que impiden la consecución de los objetivos perseguidos por la integración económica. Desde un punto de vista más amplio, la armonización fiscal es susceptible de ser valorada, además, como un instrumento necesario para forzar a los sistemas fiscales nacionales a colaborar en la consecución de los objetivos económicos de cada uno de los países integrados, en función de las

orientaciones comunes adoptadas por el tratado regulador de la integración económica.

Previo a concluir este tema, anotaré lo manifestado por Irene Roche Laguna, citada por César Montaña, “(...) estudiosos que en años anteriores escribían sobre la “armonización fiscal” ahora lo hacen respecto de la “coordinación fiscal”; que el término “armonización” se ha transformado en algo impopular, sobre todo, frente a las autoridades nacionales, y que frente a él, el término “coordinación” connota un mayor respeto al principio de subsidiariedad (ligado íntimamente con el principio de atribución de competencias) y a la soberanía estatal.

Concluye explicando que:

- a) La “coordinación fiscal” no afecta directamente a la soberanía estatal [añadimos, por ende no daña a la soberanía fiscal], no limita el poder financiero de los estados [añadimos, por ende respeta al poder tributario del Estado que es una manifestación del poder financiero], permaneciendo la capacidad legislativa a nivel estatal, es decir, en manos de cada parlamento o congreso nacional;
- b) La “coordinación fiscal” se desarrolla a través de normas que se han dado en llamar medidas de *soft law*, que tienen en común el hecho de no ser vinculantes jurídicamente;
- c) Las decisiones emitidas en el ámbito de la “cooperación fiscal” escapan a la justiciabilidad del tribunal comunitario, se trata de acuerdos políticos más que jurídicos, pues no son vinculantes más que políticamente;
- d) Las disposiciones de la “cooperación fiscal” respetan el principio de subsidiaridad y por derivación el principio de atribución de competencias de los estados miembros hacia los órganos comunitarios

Al respecto Cesar Montaña expresa que esto nos sirve para demostrar que incluso en el proceso de integración europea –que es el más avanzado en el mundo-, resulta

muy difícil que los órganos comunitarios dotados de poder de creación de normas, que regulen o desplacen directamente con sus actos normativos a elementos específicos de las regulaciones en leyes nacionales sobre los sistemas e imposición directa e indirecta, pues siempre saldrá al paso de parte de los estados miembros la lógica exigencia del respeto de la soberanía fiscal del Estado y de las prerrogativas de la rama legislativa del poder público”.¹⁵¹

En un proceso de armonización fiscal, como el que se ha vivido en la Unión Europea, y el que probablemente está incursionando la Comunidad Andina, necesariamente se debe establecer el ámbito de los tributos que se van a incluir en dicho proceso, es decir determinar cuales serán armonizados, cuales podrían subsistir sin modificaciones dentro de los Estados miembro, así como cuales deberían dejarse de aplicar dentro del territorio de la comunidad; así como las alícuotas de dichos tributos, las bases imponibles, y las excepciones, aspectos o componentes fundamentales de los tributos, y a mi criterio elementos que si no se armonizan podrían ocasionar una distorsión en el mercado, especialmente en lo relacionado a la competencia, lo cual es necesario para garantizar la neutralidad impositiva, con lo que se garantizaría el correcto funcionamiento del tan anhelado mercado común, fin que se persigue con este proceso.

“En el mercado comunitario no solamente está prohibida la aplicación de impuestos diferenciados a los productos ajenos respecto de los propios, sino que, además, los impuestos que los graven deben ser neutrales para garantizar el principio de libre circulación y de competencia; esto es, los impuestos no deben incidir en los precios finales de consumo introduciendo en los mismos elementos de artificialidad que rompan la competencia. Por esta razón la Comunidad exige a sus miembros la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ya que éste permite clarificar la carga impositiva que grava los bienes y servicios”.¹⁵²

¹⁵¹ MONTAÑO GALARZA César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Corporación Editora Nacional, Primera Edición, Quito – Ecuador, 2006. Pag. 354

¹⁵² Artículo “La armonización fiscal”. Donato Fernández Navarrete, Catedrático de Economía Aplicada

A fin de concluir el aspecto de la conceptualización de la armonización, se podría decir como se ha manifestado varias veces, y consta en los tratados constitutivos de las comunidades objeto del presente trabajo, que el fin último de la armonización fiscal, es el mercado común, y el desarrollo de las políticas económicas adecuadas bien sea mediante el ejercicio de las políticas comunes, bien se realice por la coordinación de las políticas económicas y monetarias de los Estados miembros.

2. Principios característicos de la armonización.- Como preámbulo a los principios, cabe destacar que el señalamiento de la naturaleza de poder o potestad que tiene la actividad armonizadora, es por ello que los aspectos que han de ser analizados se corresponden con los elementos que integran el contenido atípico de las potestades: los sujetos, los procedimientos, el contenido, los límites y fines así como el fundamento de la misma.

La potestad armonizadora tiene un carácter normativo, pues la finalidad de la misma es la de armonizar normas, esto es, la legislación de los Estados miembro; el ente que ejerce la potestad armonizadora se sitúa necesariamente en una posición de superioridad o supremacía, que tiene nacimiento con los tratados constitutivos, en el caso europeo mediante el Tratado de Roma, y en el caso americano con el Acuerdo de Cartagena; además se debe delimitar el ámbito de las figuras tributarias que se van a incluir en el proceso de armonización, es decir, establecer los tributos que deben ser armonizados, lo que podrían mantenerse sin armonizar y los que deberían suprimirse; es por ello que los Estados miembros, puede mantener o establecer otros impuestos indirectos tanto si recaen sobre bienes que son objeto de las accisas armonizadas o sobre otros bienes o prestaciones de servicios, siempre y cuando se cumplan con ciertas condiciones.¹⁵³

Los principios característicos básicos de la armonización son:

a. Principio de unanimidad

¹⁵³ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 71

b. Principio de subsidiaridad

a) Principio de Unanimidad.- De la simple lectura del principio se puede colegir frente a que nos encontramos, así tenemos que este principio hace relación a que cualquier decisión de carácter fiscal, dentro de la que encontramos la relacionada a la armonización fiscal, debe necesariamente contar con el voto favorable de todos y cada uno de los Estados miembro, lo que representa que dichas decisiones son tomadas por unanimidad, con lo que se puede observar que el mecanismo es sumamente estricto y complicado de conseguirlo.

Se considera que la existencia o aplicación de este principio es una de las razones, por no decir la fundamental, para que exista en el caso europeo un estancamiento en el proceso de armonización, y por ende del proceso de integración, pues los Estados miembro, establecieron esta limitante, a fin de que con ello mantener la certeza que las decisiones que se tomen no sean en desmedro de sus arcas fiscales, sin muchas veces analizar las ventajas que esto les acarrearía, o el deterioro que le ocasionaría en el evento de que no se tomen dichas decisiones.

b) Principio de subsidiaridad, principio que hace relación a que existen puntos de mayor importancia en el proceso de integración, lo que sumado al principio de unanimidad ha ocasionado un límite al alcance de las actuaciones comunitarias y por ende a su integración.

Al hablar de la distribución y ejercicio de las competencias, en el ámbito de la integración europea encontramos, de una parte el principio de “subsidiaridad”, establecido en el artículo cinco¹⁵⁴ del Tratado de la Comunidad Europea,¹⁵⁵ ya en el ámbito de la armonización tenemos que el Tratado de Roma, Tratado Constitutivo de

¹⁵⁴ Artículo 5.- La Comunidad actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuye el presente Tratado y de los objetivos que éste le asigna. En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiaridad, solo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario. Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado”

¹⁵⁵ MONTAÑO GALARZA César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Corporación Editora Nacional, Primera Edición, Quito – Ecuador, 2006. Pag. 344

la Unión Europea, se hace relación a dicho principio: “El artículo 99 del Tratado de Roma propugna la armonización de las legislaciones fiscales «en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del Mercado Interior...»; y el artículo 3 B del propio Tratado Constitutivo, en su formulación del principio de subsidiariedad no resulta más explícito, al señalar que en las materias que no son de su exclusiva competencia - como ocurre con la armonización fiscal- la actuación comunitaria se producirá «sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no pueden ser alcanzados de forma suficiente por los Estados miembros y, por consiguiente, pueden lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada a nivel comunitario»”.¹⁵⁶

Como se puede observar estos dos principios han resultado ser un limitante para el proceso de armonización fiscal, pues los Estados miembro como se manifestó, temen perder su soberanía, y más aún de limitar los ingresos a sus arcas fiscales, por ello considero que deberían establecerse expresamente cuales son los ítems que deben ser tratados al interior de los Estados, y cuales por los organismos comunitarios, pretendiendo eliminar el principio de unanimidad, pues con este “candado” será muy difícil avanzar en este proceso.

Dichos principios, son los principios básicos de la armonización, los mismos que han sido tomados del “modelo” más avanzado de integración existente, esto es la Comunidad Europea. Al respecto en el caso andino no existe norma de la cual se puedan desprender dichos principios, sin embargo de ello, de igual manera nos encontramos estancados en lo que tiene que ver con la armonización de las legislaciones en materia tributaria, especialmente porque no existe la voluntad política de los Estados miembros, de acoger las recomendaciones para lograrlo, que constan en diversas decisiones de la Comunidad, en razón de que en materia tributaria comunitaria como se dijo, no se puede aplicar el principio de aplicación inmediata o directa.

¹⁵⁶ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 77

Con lo analizado hasta el momento procederé a examinar los procesos de armonización en los dos casos de comunidades objeto de estudio del presente trabajo.

3. Armonización fiscal europea.- En la mayoría de países que forman actualmente la Unión Europea los impuestos sobre el volumen de negocios antes de la implantación del IVA eran impuestos en cascada plurifásicos, por lo que se advirtió la necesidad de suprimirlos, puesto que tenían efectos distorsionadores derivados básicamente de la falta de neutralidad de dichos impuestos; la naturaleza de estos impuestos hacía peligrar el objetivo de la integración económica europea y de su primera fase -unión aduanera-, ya que contribuían a mantener las fronteras fiscales y, por lo tanto, constituían un obstáculo a la libre circulación de productos. Por esta razón se comenzó a trabajar dentro del campo de la armonización fiscal en el problema que planteaban los impuestos en cascada.

El IVA fue el primer impuesto armonizado en la Comunidad Europea y su adopción entre otros impuestos fue debida, entre varias razones, a la posibilidad de aplicar el principio de gravamen en origen, las reflexiones recogidas en varios informes sobre los efectos distorsionadores de los impuestos sobre los impuestos en cascada y la necesidad de comenzar un proceso de armonización fiscal en dicha comunidad, con base legal en el artículo 95 del Tratado de Roma.¹⁵⁷ Con estos antecedentes la Comunidad Europea en principio rechaza la unificación fiscal y busca el camino de la armonización o aproximación fiscal, esto básicamente por la diferente estructura de los sistemas fiscales de los países miembros de dicha comunidad.

La base legal para realizar la armonización fiscal en la Unión Europea lo tenemos en el mismo tratado constitutivo, esto es el Tratado de Roma, en sus artículos 95 y 99, los mismos que dicen:

Artículo 95 del Tratado de Roma: «Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos

¹⁵⁷ “Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares”

internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares»,

Artículo 99 del Tratado de Roma: «El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del Mercado Interior»

El fundamento de dicha armonización, como se dijo se encuentra en los tratados constitutivos, pues estos establecen los “fines perseguidos por la misma, entre los que cabe referirse al desarrollo de las actividades económicas, la expansión continua y equilibrada, la estabilidad creciente, la elevación acelerada del nivel de vida y el logro de unas relaciones más estrechas entre los Estados que la integran (...) el fundamento principal para la armonización del nivel de tipos es el hecho de que: las diferencias impositivas repercuten en las diferencias de precios de forma directa o incontestable; sin embargo, las diferencias en los niveles de imposición IVA producen asimismo un segundo efecto inducido sobre el precio final de venta de un producto, a través de su incidencia sobre algunos costes de producción”,¹⁵⁸ es decir el objetivo que se buscaba con la armonización es lograr establecer ciertas condiciones fiscales y políticas financieras semejantes a los que existirían en un espacio económico unificado, aceptando que pueden existir ciertas diferencias fiscales entre los Estados miembro, pues se estableció que moderadas diferencias relacionadas con la naturaleza y tipo de impuestos no afectarían a la libre competencia necesaria para el funcionamiento correcto de un Mercado Común.

A fin de que el impuesto sea totalmente operativo y pueda garantizar la neutralidad impositiva en los intercambios intracomunitarios, ha de estar armonizado en sus elementos estructurales y, particularmente, en la base imponible y en el tipo impositivo, aspectos éstos que han sido abordados, respectivamente, en 1977 (bases impositivas) y 1992 (tipos impositivos).

¹⁵⁸ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, págs. 66 y 151

De una manera sucinta estableceré cual ha sido el desarrollo cronológico del proceso de armonización fiscal en la Unión Europea, el mismo que se ha desarrollado en base a Directivas que se han propuesto por la Comisión al Consejo de la Comunidad Económica Europea, dichas propuestas e informes son:

- Informe Neumark (6 y 7 de julio de 1962)
- Primera Directiva IVA 67/227/CEE (de 11 de abril de 1967)
- Segunda Directiva IVA 67/228/CEE (de 11 de abril de 1967)
- Sexta Directiva IVA 77/388/CEE: base imponible uniforme (de 17 de mayo de 1977),
- El Libro Blanco sobre la plena realización del Mercado Interior (28 y 29 de junio de 1985)
- El informe Cockfield (21 de agosto de 1987)
- La propuesta Scrivener (18 de mayo de 1989)¹⁵⁹

Informe Neumark.- Como se dijo en líneas anteriores este informe toma este nombre en honor al presidente del Comité Fiscal y Financiero doctor Fritz Neumark, y es considerado como el primer tratado sobre la armonización fiscal en la Unión Europea, en el cual se establecía que el objetivo final o principal del proceso de armonización era el de crear o viabilizar un Mercado Común, y no lograr una unificación en la legislación de los países miembros de la comunidad, es por ello que dicho informe se fundamentó en el estudio de las disparidades existentes entre las legislaciones de los Estados miembro, a fin de conseguir una convergencia de los mismos que no produzcan una alteración de la competencia que pudiere afectar el funcionamiento del mercado.

“Este informe señaló las acciones indispensables para con el proceso de armonización llegar a la creación del Mercado Único:

¹⁵⁹ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 100

- unificación del sistema de imposición mediante la introducción de un impuesto semejante al IVA.
- unificación del sistema de impuesto sobre sociedades.
- armonización de la imposición sobre dividendos que intereses.

Y a largo plazo preveía:

- se armonizaran los impuestos sobre la renta de las personas físicas.
- se pondrá en marcha un sistema de compensación financiera entre estados.
- se pondrá en marcha un tribunal a nivel de comunidad para resolver los conflictos¹⁶⁰.

Primera Directiva del Consejo 67/227/CEE.- Dicha Directiva fue redactada el 11 de abril de 1967, y hace relación a la armonización de las legislaciones de los Estados miembro relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios; con esta Directiva se adopta oficialmente el impuesto al valor añadido para todos y cada uno de los países miembros de la comunidad, con su publicación en el Boletín Oficial el 14 de abril de 1967, siguiendo el modelo francés, ya que Francia era el único país que conforma la Comunidad que tenía el IVA, con lo que desaparecerían aquellos impuestos en cascada sobre el volumen de los negocios, que eran aplicados por la mayoría de los países que conforman la comunidad, buscando con ello la existencia de una neutralidad en la competencia, de forma que el interior de cada país las mercaderías de naturaleza similar soporten la misma carga fiscal, sea cual sea la longitud del circuito de producción y distribución de los mismos.

Esta Directiva da una definición del IVA, manifestando que “es una forma de impuesto sobre las ventas de carácter plurifásico que consiste en gravar única y exclusivamente el valor añadido. En cada fase del proceso de producción y distribución habría de gravarse sólo el valor añadido, ya que de la suma de estos valores añadidos se obtendrá el valor final del bien. Esta definición puede ser

¹⁶⁰ www.uam.es/personal_pdi/economicas/tsanz/amb/fiscal.armonización_sanz.rtf, consultada el 4 de diciembre de 2006, a las 11h38

considerada como el punto de partida pues a medida que se vaya profundizando en los elementos de la misma se irán definiendo las clases de IVA”.¹⁶¹

Segunda Directiva del Consejo 67/288/CEE.- Al igual que la primera Directiva, ésta fue expedida el 11 de abril de 1967, “en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocio-estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (...) Pretende conseguir los objetivos definidos en la Primera Directiva. Hasta la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación, puede dejarse a los Estados miembros una amplia autonomía en lo que concierne a la fijación de los tipos impositivos o de los tipos diferenciados del impuesto. Existe la posibilidad de autorizar con carácter transitorio determinadas diferencias en las modalidades de aplicación del impuesto (...) para poder aplicar el sistema en condiciones de sencillez y neutralidad y mantener el tipo normal del impuesto dentro de los límites razonables es necesario limitar los regímenes especiales y las medidas de excepción”.¹⁶²

A fin de implementar el impuesto al valor añadido en la Comunidad, a partir de la presente Decisión se concedió a los países miembros el plazo de diez años, lo principal era la implementación del IVA en dichos países, y en segundo lugar correspondería la armonización de las bases o elementos del impuesto.

Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas 77/338/CEE, de 17 de mayo de 1977.- Es en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios-sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. A la fecha de implementación de esta Directiva la implementación del impuesto era ya una realidad en los países miembros, entrando en la segunda fase de la armonización que es la armonización de las bases del impuesto.

¹⁶¹ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 110

¹⁶² MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 122 y 123

“La Sexta Directiva promoverá tal consecución mediante la determinación de una base imponible uniforme que posibilite la aplicación de un tipo común sobre la misma, para así hacer efectiva la recaudación de un porcentaje de IVA como componente del sistema de recursos propios -es decir recursos para la comunidad como tal- (...) La Sexta Directiva, no se refiere única y exclusivamente a la armonización de las bases, sino que abarca hasta las bases imponibles, incluso por vez primera trata de armonizarlas, hecho que no se contemplaba en la Segunda Directiva y que tampoco conseguiría completamente la Sexta Directiva, pero que por lo menos intenta.”¹⁶³ (Lo constante entre guiones me corresponde)

El Libro Blanco sobre la plena realización del Mercado Interior, de 28 y 29 de junio de 1985.- “El informe Neumark y la Sexta Directiva del Consejo, han inspirado la opción Europea de modelo fiscal. El siguiente hito de la evolución de la armonización fiscal y la existencia de una firme voluntad política de consolidar el mercado único se materializó en el Consejo de Copenhague el 3 y 4 de diciembre de 1982, en Fontainebleu el 25 y 26 de junio de 1984, en Dublín el 3 y 4 de diciembre de 1984, y en Bruselas el 29 y 30 de marzo de 1985. En junio de 1985, la Comisión presenta un libro Blanco donde está contenido el programa y el calendario de acciones necesarias para lograr el objetivo del mercado único el 31 de diciembre de 1992. Después de este libro blanco, la Comisión elaboró tres informes sobre la ejecución de dicho programa, sobre su contenido, introduciendo nuevas propuestas y ajustando el calendario inicial al desarrollo efectivo de los trabajos. De ello se desprende que el programa previsto en materia de armonización fiscal sufrió retrasos generalizados en materia de impuestos directos e indirectos, aunque algunas franquicias fiscales han sido aprobadas con rapidez. El objetivo era la consolidación del mercado interior y el plazo para alcanzarlo, el 31 de diciembre de 1992, con obligación jurídica para los Estados miembros, según lo estipulado en el Acta Única que entró en vigor a partir del primero de julio de 1987”.¹⁶⁴

¹⁶³ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 124

¹⁶⁴ www.uam.es/personal_pdi/economicas/tsanz/amb/fiscal.armonización_sanz.rtf, consultada el 4 de diciembre de 2006, a las 11h38

El Libro Blanco “propone un procedimiento que supone el mismo tratamiento fiscal para las operaciones realizadas en otro Estado comunitario que para las realizadas en el ámbito interno propio: «Para suprimir las fronteras, y, con ellas, los controles transfronterizos, habrá que hallar un procedimiento comunitario satisfactorio que permita tratar las compras y ventas transfronterizas exactamente igual que las compras y ventas semejantes efectuadas en el interior de los Estados miembros. En otros términos la venta daría lugar a la tributación sobre el vendedor, y el IVA pagado por el comprador sería deducible cualquiera que fuera el Estado miembro de recaudación». Este procedimiento se traduce en un gravamen de los productos en el país de origen, que deberá conllevar, también según lo descrito en este Informe, un sistema de compensación que permita la redistribución de la recaudación del impuesto de forma que lo ingresado en el Estado miembro del exportador sea reembolsado al Estado miembro importador donde se producirá, de hecho, la deducción del impuesto. (...) fija como acciones necesarias para la consecución del Mercado Común:

- Eliminar las *fronteras físicas* que suponen controles de las personas y bienes que pasan por las aduanas.
- Suprimir las fronteras técnicas que entorpecen los intercambios por medio de regulaciones y normas internas de los Estados miembros, debido a la existencia de una gran diversidad entre los reglamentos europeos en materias como la sanidad, el consumo, medio ambiente, etc.
- Eliminar las fronteras fiscales. El Libro Blanco hace mención expresa a las diferencias en los tributos indirectos (gravados en destino), en particular el IVA y los impuestos especiales, aunque también hay que considerar los problemas relativos a la imposición directa, que pueden distorsionar enormemente los movimientos de capital. La eliminación de las barreras fiscales tiene mucha importancia sobretodo para los impuestos indirectos, fundamentalmente en el IVA”

(...) El Libro Blanco ha demostrado que si se quieren suprimir las fronteras fiscales y llegar a este sistema tributario unificado y único, debe conseguirse previamente un grado considerable de aproximación de los impuestos indirectos. Hasta que los impuestos indirectos no sean lo suficientemente similares en todos los Estados

miembros, a fin de evitar distorsiones en la competencia y desviaciones en los intercambios, la economía europea no podrá funcionar libremente y sin impedimentos. Únicamente entonces podrán los bienes, servicios, capitales y personas circular libremente”.¹⁶⁵

El informe Cockfield de 21 de agosto de 1987.- Fue “propuesto como vía para avanzar hacia el sistema definitivo del IVA, pretendía que a partir del 1 de enero de 1997 se implantase un régimen de IVA comunitario basado en una generalización de la tributación en origen, cuya instauración tendría lugar a medio plazo con un período transitorio en el cual la tributación se efectuaría en el país de destino. Dicho sistema transitorio debería suprimir los trámites en las fronteras, reducir las obligaciones a que están sujetas las empresas y las Administraciones y prevenir eficazmente contra los riesgos de fraude. Nada más lejos de la realidad. Por el contrario, la evolución del régimen transitorio se ha paralizado ante la actitud reticente de los Estados miembros a todo lo que suponga cesión de soberanía fiscal y además se ha revelado como un auténtico caldo de cultivo del fraude”.¹⁶⁶

La propuesta Scrivener de 18 de mayo de 1989.- “En la cual se da una solución alternativa al abanico de los tipos impositivos que consiste en reemplazar este abanico (14 al 20 por 100) por un tipo mínimo aplicable a partir del 1 de enero de 1993 sin que se defina el tope máximo a respetar por los Estados miembros en cuanto al tipo impositivo normal del IVA. Cada Estado miembro elegiría un tipo al menos igual al tipo mínimo, en función también tanto de las consecuencias presupuestarias nacionales por tal elección, como de la «presión competitiva» ligada a los tipos elegidos por los Estados miembros vecinos o con los que los intercambios son más activos. Tal tipo impositivo mínimo deberá repartir de manera equilibrada el esfuerzo entre los Estados miembros cuyos tipos de IVA son más elevados y los otros Estados miembros”.¹⁶⁷

¹⁶⁵ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 128 y 133

¹⁶⁶ http://www.unav.es/tributario/Documentos/2005/AEDAF%20-Plan_Fraude.pdf, página consultada el 1 de febrero de 2007, a las 12h00.

¹⁶⁷ <http://www.revistasice.com/estudios/Documen/bice/2682/BICE26820301.PDF>, página consultada el primero de febrero de 2007, a las 12h12

Como se puede observar para llegar a una armonización fiscal se ha requerido de mucho esfuerzo, el mismo que se encuentra plasmado en las Directivas, Informes y Propuestas, con la única finalidad de estructurar y llevar a cabo un Mercado Común, que es parte del proceso de integración que aún vive la Unión Europea, pues al momento se encuentran con un sistema transitorio del IVA, esto es que se aplica tanto el principio de origen como el de destino, siendo este último el más utilizado y con el cual no se pueden eliminar definitivamente las fronteras fiscales. Los Estados miembros han debido poner de su parte para lograrlo, pues han debido implementar en sus legislaciones y acoplarse al Impuesto al Valor Añadido.

Dentro de este proceso se han dado varios momentos en la armonización en sí mismo, pues se ha requerido armonizar la base imponible así como los tipos o alícuotas a ser aplicados, a fin de conseguir la neutralidad que es una de las características esenciales de este impuesto, para con ello no distorsionar la competencia requerida en el Mercado Común, es decir para evitar que se creen paraísos fiscales, o que un determinado bien se lo adquiriera en un Estado miembro con un precio notablemente inferior al que sería si se lo adquiere en otro Estado miembro, e incluso para evitar que se lleguen a producir distintos tipos de fraude como puede ser el caso que un sujeto pasivo declare un bien que se encuentra grabado con una determinada alícuota como si estuviera exento, por la disparidad en las diversas legislaciones, esto a fin de dar un ejemplo; aspectos que de igual manera procederé analizar de una manera resumida.

Armonización de la base imponible del IVA.- Este tema aparece en 1985 en el Libro Blanco, como primer paso, luego de la implementación de este impuesto en la Comunidad, para su armonización. La base imponible del IVA determina, mediante la aplicación del tipo correspondiente, la cuota de IVA devengado repercutible sobre el adquirente del bien o destinatario del servicio prestado. En el IVA en la Comunidad Europea a más de lo establecido se le otorga una función adicional pues con la recaudación del mismo se financia a la Comunidad, pues el IVA es considerado como recurso propio de la Comunidad.

Hasta el momento la armonización de las bases del IVA ha conseguido un 95% de acuerdo a lo establecido por la Comisión, es por ello que ahora se encuentra

preocupados de la armonización de los tipos y la adopción de un principio de gravamen en origen, en razón de que al momento aún se encuentran en un sistema transitorio del IVA como ya se lo ha manifestado.

Cabe destacar que no hay que conformarse con el 95% de armonización en la base imponible, pues como es sabido, cualquier diferencia que se manifieste en la base del IVA ocasionaría una pérdida de neutralidad y generalidad características del impuesto, lo que se verá repercutido en el principio de no discriminación y de libre competencia.

Armonización de los tipos impositivos.- A fin de poder armonizar los tipos impositivos, que no sería más que la aproximación de los tipos entre los diferentes Estados miembro de la Comunidad, los miembros de las diferentes comisiones debieron realizar un sin número de estudios para encontrar la mejor vía de armonización que logre los fines buscados, sin producir mayores conflictos entre los países miembros, pues las disconformidades impositivas pueden repercutir en las diferencias de precios de forma directa, así como inducir en el precio final de venta de un producto, a través de su incidencia sobre algunos costes de producción.

En dicho estudio se debe analizar que tipo o tipos de imposición se utilizan en los países miembros, si hacen uso de las exenciones o de la tarifa cero, para así poder establecer como se dijo el mejor camino para la armonización, estableciendo si se va a utilizar un solo tipo impositivo, dos tipos impositivos –uno normal y uno reducido-, o tres tipos impositivos –uno normal y dos reducidos, o, uno normal, uno reducido y uno incrementado-. Luego de los estudios realizados, que se analizará a continuación, la Comisión estableció que la Comunidad aplicará un tipo normal que como mínimo debe ser de quince por ciento (15%), y un tipo reducido del cinco por ciento (5%), aplicable únicamente a los bienes y servicios que constan en el anexo H de la Sexta Directiva, y aceptación transitoria de uno o dos tipo super reducidos, y entre ellos se cuenta con el tipo cero, como consta de la Directiva 92/77/CEE, que se encuentra vigente hasta la actualidad. Se autorizó también mantener un tipo reducido, no inferior al 12% para los bienes y servicios que no constan en el anexo H ya mencionado, cabe destacar que esta autorización es para los países que ya aplicaban

este tipo, y se estableció que se eliminaran por completo los tipos incrementados. El planteamiento de aceptar más de un tipo impositivo-uno normal y uno reducido- se debe a que en 1987, todos los Estados miembros a excepción de Dinamarca y Reino Unido, aplicaban más de un tipo impositivo, es por ello que estos dos países deberán aumentar un tipo reducido, lo que se refleja en las propuestas de 1987, acogidas en la Directiva 92/77CEE.

La evolución manifestada en líneas anteriores se refleja en el siguiente cuadro¹⁶⁸:

Estado Miembro	Tipos Reducidos			Tipos normales		
	1994	1995	1996	1994	1995	1996
Bélgica	6	6	6	20,5	20,5	21
Dinamarca				25	25	25
Alemania	7	7	7	15	15	15
Grecia	8	8	8	18	18	18
España	6	7	7	15	16	16
Francia	5,5	5,5	5,5	18,6	20,6 ¹⁶⁹	20,6
Irlanda	12,5	12,5	12,5	21	21	21
Italia	9	10 ¹⁷⁰	10	19	19	19
Luxemburgo	6	6	6	15	15	15
Países Bajos	6	6	6	17,5	17,5	17,5
Austria ¹⁷¹	10	10/12	10/12	20	20	20
Portugal	5	5	5/12 ¹⁷²	16	16	17
Finlandia ¹⁷³	5/12	6/12/17	6/12/17	22	22	22
Suecia ¹⁷⁴	12/21	12/21	6/12	25	25	25
Reino Unido	8	8	8	17,5	17,5	17,5

Para llegar a estos lineamientos, como se dijo, la Comunidad debió realizar estudios, determinando que “los tipos normales aplicados en los Estados miembros varían entre el 12% y el 25%. Evidentemente la banda es demasiado amplia para permitir la eliminación de las barreras fiscales sin ocasionar consecuencias económicas serias. Por consiguiente, se debe reducir el desfase entre los tipos situados en los extremos superior e inferior de la banda para evitar diferencias de precios inadmisibles entre

¹⁶⁸ Cuadro obtenido del libro “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, de Pablo Moreno Valero, página 156

¹⁶⁹ Cambió del 18.6% al 20.6% el 1 de agosto de 1995

¹⁷⁰ Cambió del 9% al 10% el 24 de febrero de 1995

¹⁷¹ Estado miembro desde el 1 de enero de 1995

¹⁷² Se ha introducido un tipo del 12% que entró en vigor el 12 de julio de 1996

¹⁷³ Estado miembro desde el 1 de enero de 1995. En Finlandia no se implantó un sistema global del IVA hasta el 1 de junio de 1994. Finlandia (como cualquier otro Estado miembro) no está autorizado a aplicar tres tipos reducidos del IVA; la Comisión ya se lo ha hecho saber

¹⁷⁴ Estado miembro desde el 1 de enero de 1995

los Estados miembros. Por otra parte, la Comisión es consciente de que cuanto menor sea el desfase mayor número de Estados miembros sufrirán perturbaciones de orden presupuestario. Otro criterio es el de la banda entre el 12% y el 20%. Desgraciadamente, hay Estados miembros limítrofes que se encuentran en extremos opuestos de esta banda y las diferencias de precios que se producirán en las zonas fronterizas provocarían distorsiones en los intercambios y un fraude fiscal que los Estados miembros juzgarían inaceptables. Si los parámetros fueran el 14% y el 20%, las diferencias de precio resultantes provocarían menos perturbaciones y serían más soportables. Por tanto, la Comisión ha llegado a la conclusión de que el nivel óptimo para el tipo normal debería situarse dentro de la banda del 14% al 20%.

Volviendo a los tipos reducidos, éstos varían actualmente entre el 1% y el 10% pero, el tipo inferior únicamente se aplica a muy pocos productos y aquéllos cuyo ámbito de aplicación es más amplio, varían entre el 4% y el 10%. Hay que tener en cuenta, que dos Estados miembros aplican tipo cero a la mayoría de los bienes y servicios incluidos en la lista de los productos que se gravarían con el tipo reducido”.¹⁷⁵

En mayo del 2004 se adhieren a la Comunidad República Checa, Estonia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y Eslovaquia; en tanto que en enero de 2007 se adhieren Bulgaria y Rumanía, quienes al adherirse debieron acoger la normativa vigente en la Comunidad, y es por ello que los tipos tanto normales como los reducidos a enero del 2007, en los diferentes países miembros son los que constan en el siguiente cuadro, y de lo que se puede observar es que todos se encuentran dentro de los rangos permitidos:

País	Tasa	
	Normal	Reducida
Alemania	19,0 %	7,0 %
Austria	20,0 %	12,0 o 10,0 %
Bélgica	21,0 %	12,0 o 6,0 %
Bulgaria	20,0 %	
República Checa	19,0 %	5,0 %
Chipre	15,0 %	5,0 %
Dinamarca	25,0 %	

¹⁷⁵ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 152

Eslovaquia	19,0 %	
Eslovenia	20,0 %	8,5 %
España	16,0 %	7,0 , 4,0 y 0 %
Estonia	18,0 %	5,0 %
Finlandia	22,0 %	17,0 u 8,0 %
Francia	19,6 %	5,5 o 2,1 %
Grecia	19,0 %	8,0 o 4,0 %
Hungria	20,0 %	5,0 %
Irlanda	21,0 %	13,5 o 4,4 %
Italia	20,0 %	10,0 - 6,0 o 4,0 %
Letonia	18,0 %	9,0 o 5,0 %
Lituania	18,0 %	9,0 o 5,0 %
Luxemburgo	15,0 %	12,0 - 9,0 - 6,0 o 3,0 %
Malta	18,0 %	5,0 %
Países Bajos	19,0 %	6,0 %
Portugal	21,0 %	12,0 o 5,0 %
Polonia	22,0 %	7,0 o 3,0 %
Reino Unido	17,5 %	5,0 %
Rumania	19,0 %	9,0 %
Suecia	25,0 %	12,0 o 6,0 %

A más de establecer cuantos tipos debería contar la Comunidad y los niveles dentro de los cuales oscilen dichos tipos, la Comisión ha elaborado una lista a fin de armonizar los productos y servicios que están sometidos al tipo normal y cuales de ellos están sometidos a los tipos reducidos, que como ya se ha manifestado constan del anexo H de la Sexta Directiva de la Comunidad. Cabe destacar que al momento la Unión Europea sigue aplicando un sistema transitorio del IVA, pues dicho sistema ha sufrido varias prórrogas, es decir se está aplicando un sistema de tributación en destino, con el cual hasta la fecha no se han eliminado las fronteras fiscales, que como se manifestó es uno de los objetivos del Mercado Común.

Si bien hasta el momento no se ha aprobado el sistema definitivo del IVA, es decir aquel que aplica el principio de origen, que tributa en el país de origen independientemente del lugar donde se consuma el bien; no ha entrado en vigencia hasta el momento, en razón de lo que se manifestó en los principios característicos de la armonización, esto es por la existencia del principio de unanimidad y de subsidiaridad, pues los países no se ponen de acuerdo en aplicar el principio de origen en la tributación, en razón de que dicho principio traería beneficios a unos países y problemas a otros, lo que se daría en razón de que el impuesto se pagaría en

un determinado país –el de consumo- pero se debería deducir de las arcas fiscales de otro país –el de origen- lo que constituye un problema no solo fiscal sino económico, es por ello que la Comisión ha buscado un sistema de compensación cuando entre en vigencia el principio de origen en la tributación, sin embargo este sistema también ha sido rechazado por la Comisión, o para decirlo de otra manera no ha conseguido la votación unánime que requiere, es por ello que considero que subsistirá con más prorrogas el sistema transitorio del IVA.

4. Armonización fiscal andina.- El Pacto Andino o Grupo Andino, hoy conocido como Comunidad Andina (CAN) fue creada por el Acuerdo de Cartagena, el 26 de mayo de 1969 como una organización regional económica y política con entidad jurídica internacional; tiene su sede en Lima, Perú. Fue constituida por Chile –quien fue miembro entre 1969 – 1976, año en el cual se retiró debido a incompatibilidades entre la política económica de ese país que se encontraba en el régimen militar de Augusto Pinochet con las políticas de integración de la CAN-, Bolivia, Colombia, Ecuador, Venezuela – quien anunció su retiro formal el 22 de abril de 2006, fecha desde la cual se ha realizado el proceso de desvinculación, sin embargo el mismo podría revertirse en el 2007¹⁷⁶- y Perú, junto con los órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración (SAI).

Con respecto a Chile cabe destacar que al volver a la democracia en 1990 se iniciaron inmediatamente las conversaciones para que reintegrara la CAN como socio (mismo status que tiene la CAN con el Mercosur), lo que fue concretado el 20 de septiembre de 2006.

Ecuador aprobó el Acuerdo de Integración Subregional mediante Decreto Ejecutivo 1932, de 24 de octubre de 1969, el tratado que contenía el Acuerdo fue publicado en el Registro Oficial No. 345, del 9 de enero de 1970; en tanto que Colombia lo sancionó mediante la Ley 8 de 1973, por el cual el Congreso de la República ratificó el Acuerdo de Cartagena; Bolivia lo hizo mediante Decreto Ley 08995, de 6 de

¹⁷⁶ Dicho anuncio de separación se da en razón de que el presidente de Venezuela, Hugo Chávez manifiesta que los Tratados de Libre Comercio (TLCs) suscritos por Colombia y Perú –miembros de la CAN- y el proceso de celebración de dicho instrumento con Ecuador, con Estados Unidos, ha causado un daño irreparable a la normatividad y a las instituciones andinas volviéndolas inservibles.

noviembre de 1969; Perú por su parte lo realizó mediante Decreto Ley No. 17851, de 14 de octubre de 1969; y, Venezuela aprobó el Acuerdo de Integración Subregional mediante Ley aprobatoria, la misma que fue publicada en la Gaceta Oficial de la República 1620, extraordinario del 1 de noviembre de 1973; vale destacar que los países miembros también procedieron a la ratificación del instrumento adicional al Acuerdo de Cartagena para la adhesión de Venezuela bajo el denominado Consenso de Lima de 13 de febrero de 1973, que dio lugar a la Decisión 70 que contiene las condiciones para la adhesión de Venezuela al Acuerdo.

Con la creación de la Comunidad se dio nacimiento a varias instituciones u organismos que rigen la vida de la misma, entre estos podemos mencionar al Consejo Presidencial Andino, Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, Comisión de la Comunidad Andina, la Secretaria General, el Tribunal de Justicia Andina, el Parlamento Andino, entre otros;¹⁷⁷ estos organismo emiten Directrices como es el caso del Consejo Presidencial, Declaraciones en el caso del Consejo de Relaciones Exteriores, Decisiones por la Comisión de la Comunidad Andina, Resoluciones por el Consejo de Relaciones Exteriores y la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Al hablar del poder de los organismos comunitarios Fernando Uribe manifiesta que “los organismos comunitarios no tienen poder ninguno que les sea propio. Ellos reciben un poder por delegación, en los términos del Tratado constitutivo de la comunidad. (...) Los organismos comunitarios, sin embargo, no gozan del poder reglamentario general, con cláusula de competencia propia, tal como se conoce en el derecho administrativo. Sus facultades se limitan a desarrollar, mediante reglamentos, los principios contenidos en los Tratados fundamentales, en cumplimiento de los que ellos ordenan, indican o sugieren”,¹⁷⁸ a lo manifestado por Uribe debemos añadir que estos organismos no gozan de democratización pues sus miembros –en el caso del Parlamento Andino- no son elegidos de forma directa, es decir por medio de un mecanismo democrático, pues hasta la fecha únicamente

¹⁷⁷ Dichos organismos se encuentran enumerados en el artículo 6 de la Decisión 563, que contiene la Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino – Acuerdo de Cartagena, Decisión que sustituye a la Decisión 406 del 25 de junio de 1997, las funciones así como las autoridades que las conforman se encuentran en los siguientes artículos de la mencionada Decisión.

¹⁷⁸ URIBE RESTREPO Fernando, “El Derecho de la Integración en el Grupo Andino”, Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Quito – Ecuador, 1990. pág. 51

Venezuela y Ecuador, el primero ya retirado de la CAN, eligen de manera democrática, de forma directa a dichos representantes, es decir que a la fecha de que Venezuela formaba parte, gozaban de un aval democrático únicamente el 40% de dichos representantes, ya que solo estos dos países de los cinco miembros los eligen por medio de elección popular: los tres países restantes: Bolivia, Perú y Colombia, definen a sus representantes por medio de delegación de sus Congresos Nacionales, es decir es una elección indirecta; a lo que se suma el hecho de que según el Tratado Constitutivo el Parlamento Andino no tiene la atribución de establecer normas de derecho comunitario primario, sino únicamente participar en la generación normativa del proceso mediante sugerencias de proyectos, de normas sobre temas de interés común a los órganos del sistema, para su incorporación en el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, y a promover la armonización de las legislaciones de los Países Miembros¹⁷⁹

Este aspecto es importante, en razón de que es el Parlamento Andino el organismo encargado de la armonización de las legislaciones de los Países Miembros, entre éstas de la legislación tributaria, y se da la interrogante de si las normas o recomendaciones que emitan los organismos andinos gozan de legitimidad al no ser todos sus miembros elegidos mediante elección popular directa, por lo tanto mediante la voluntad del pueblo, y muchos responden a esta interrogante que no gozan de legitimidad, y por tanto no pueden emitir dichas disposiciones. A más de ello en el Tratado Constitutivo no se ha dado la potestad de regular el aspecto tributario de los países miembros, como si se lo ha hecho con respecto al área de propiedad industrial y del arancel externo común por ejemplo, con lo que nos encontramos en una encrucijada en lo relacionado a la armonización fiscal, puesto que las decisiones que dictan dichos organismos –entre los cuales no se encuentra el Parlamento Andino- no gozan de un poder coercitivo para ser aplicadas o recogidas, sino quedan al criterio y voluntad de los países miembros, por solo ser considerados como recomendaciones, pues depende del interés político que coloquen los miembros de la Comunidad con respecto a conseguir el objetivo plasmado en el tratado.

¹⁷⁹ Artículo 43 del Acuerdo de Cartagena, literales e) y f)

Lo anotado es complementado en palabras de César Montaña quien manifiesta: “la materia tributaria que concierne al IVA no se cuenta dentro del ámbito material del derecho comunitario andino, esto porque los estados no lo han consentido, de allí que lógicamente los poderes en materia de imposición indirecta aún están radicados en los parlamentos nacionales de los estados miembros, huelga sostener, en el nivel estatal, mientras que la Comunidad –conforme intentaremos demostrar-, residualmente adopta normas con dudosas fuerza y eficacia (...) el denominado “principio democrático” en materia tributaria está sembrado en la Norma Fundamental Nacional, y tiene sus connotaciones especiales, sirve en todos los casos en los cuales la actuación de la Comunidad por medio de sus órganos e instituciones se plasme con normas de derecho comunitario derivado, en virtud de aquel, éstas no pueden ir en contra ni más allá de lo establecido en la Constitución de cada uno de los estados miembros (...) Hasta la fecha ningún órgano de la Comunidad Andina goza de plena legitimidad democrática directa (mediante sufragio universal, directo y secreto de los ciudadanos de los países miembros de la Comunidad) para actuar en la esfera tributaria que concierne únicamente a los parlamentos nacionales de los estados miembros (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela). Los poquísimos avances que se ha tenido en la materia tributaria demuestran la reticencia permanente de los jefes de Estado y de los parlamentos nacionales de reconocer un poder de creación normativa de aspectos sustanciales y procedimentales de los tributos en cabeza de los órganos comunitarios, pues forzosamente se ha de contar para ello con los congresos o parlamentos nacionales como condición impuesta por las respectivas cartas políticas”¹⁸⁰

A más de lo manifestado, debemos recordar y añadir que el área fiscal en las diversas legislaciones tienen un trato especial, por ser aquellas normas que regulan las arcas de los Estados, así en nuestro país es de iniciativa del ejecutivo las leyes tributarias¹⁸¹, y en todas las legislaciones se aplica el principio de que no existe

¹⁸⁰ MONTAÑO GALARZA César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Corporación Editora Nacional, Primera Edición, Quito – Ecuador, 2006. Pag. 338

¹⁸¹ El numeral 6 del artículo 130 de la Constitución Política Ecuatoriana vigente dispone: “El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones: (...) 6. Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos...”. El artículo 147, en la parte que nos ocupa, determina que “solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos”. El tercer inciso del art. 257, que trata del régimen tributario, manda que “el Presidente de la República podrá fija o modificar las tarifas

tributo si no hay ley –nullum tributum sine lege-, es decir los tributos, su creación, modificación o extinción debe ser por medio de una ley tributaria, la misma que deberá seguir el procedimiento para su creación constante en cada uno de los ordenamientos jurídicos.

A fin de corroborar lo aquí expresado, transcribiré lo expresado por el colombiano Mauricio Plazas Vega, tomado por César Montaña quien manifiesta que “aún en el ámbito de los megabloques económicos y la apertura el fundamental principio nullum tributum sine lege permanece incólume y no puede ser desconocido con el pretexto de que la dinámica comunitaria así lo impone. De ningún modo puede pretenderse que el derecho comunitario deje en organismos integrados o burócratas supranacionales sin representación popular la facultad de ejercer el poder tributario a la manera de un macrototalitarismo. Semejante extremo a nivel de derecho de la integración solo sería posible si la unión política comunitaria conllevara el surgimiento de inmensas supranaciones continentales o regionales cuyos órganos de representación popular, en todo caso, serían los habilitados para establecer los tributos. Entre tanto, las facultades de los entes comunitarios solo pueden limitarse a lo que prescriban los tratados originarios sin menoscabar, en modo alguno, el principio nullum tributum sine lege» (...) el hecho de que un Estado participe en un proceso de integración comunitaria no implica ni remotamente siquiera el hallazgo de una válvula de escape a las seguridades que contiene la Carta Política para el respecto de los derechos fundamentales, de la organización política y administrativa del Estado, y de las decisiones del detentador supremo de la soberanía (pueblo). O lo que es lo mismo, la Constitución no puede auspiciar su propia quiebra”¹⁸²

Uno de los objetivos de la Comunidad Andina es la formación gradual de un mercado común latinoamericano -lo que se equipara al Mercado Común de la Unión Europea y que en dicha Comunidad ha sido el eje fundamental por lo que se ha incursionado en el camino de la armonización de los impuestos indirectos- plasmado en el artículo 1 del Acuerdo de Cartagena: “OBJETIVOS Y MECANISMOS.- El presente Acuerdo tiene por objetivos promover el desarrollo equilibrado y armónico

arancelarias de aduana”. Estos preceptos reconocen exclusiva atribución de poder tributario al Parlamento Nacional y al Ejecutivo.

¹⁸² MONTAÑO GALARZA César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Corporación Editora Nacional, Primera Edición, Quito – Ecuador, 2006. Pag. 338

de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social; acelera su crecimiento y la generación de ocupación; facilitar su participación en el proceso de integración regional, *con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano*” (lo resaltado me corresponde)

Actualmente la Comunidad Andina está desempeñada en perfeccionar la formación del mercado común entre los cinco países miembros; para ello es fundamental avanzar también en la armonización o aproximación de la imposición indirecta, específicamente en la del Impuesto al Valor Agregado o Añadido, al respecto cabe citar a Víctor Uckmar, citado por Mauricio Plazas Vega, a su vez citado por César Montaña, quien manifiesta que, “En lo que atañe a la armonización tributaria, puede decirse que ambas modalidades de tributos giran en torno al derecho comunitario derivado, si bien en los impuestos indirectos es obvio que las reglas de derecho originario inciden en las disposiciones que profieren los organismo comunitarios, por su superior jerarquía normativa. Empero, también en este aspecto es notorio que el derecho tributario comunitario ha tenido una mayor proyección en los impuestos indirectos que en los directos, debido a la trascendental importancia que la libre circulación de bienes y servicios representa para el mercado común. Basta observar la evolución de la normativa comunitaria de Europa relacionada con el impuesto sobre el valor agregado (IVA), la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia en materia fiscal y la realidad del derecho supranacional aduanero que hoy rige en esa Comunidad, para encontrar claros e indiscutibles ejemplos sobre el papel preponderante que representan los impuestos indirectos en los procesos de integración”¹⁸³

Para lograr ese Mercado Común se debe realizar o conseguir la aproximación de las legislaciones, para evitar distorsiones de variada índole en dicho mercado, con respecto a la armonización, encontramos que es atribución del Presidente de la Comisión, quien según el artículo 25¹⁸⁴ de la Decisión 563, “(...) *considerar normas*

¹⁸³ MONTAÑO GALARZA César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Corporación Editora Nacional, Primera Edición, Quito – Ecuador, 2006. Pag. 334, pie de página 10

¹⁸⁴ Artículo 25.- El Presidente de la Comisión, a solicitud de uno o más de los Países Miembros o de la Secretaría General, convocará a la Comisión para que se reúna como Comisión Ampliada, con el fin de tratar asuntos de carácter sectorial, considera normas para hacer posible la coordinación de los

para hacer posible la coordinación de los planes de desarrollo y la armonización de las políticas económicas de los Países Miembros (...)”; dicho aspecto de la armonización lo encontramos también dentro de las funciones del Parlamento Andino, lo cual se desprende de la lectura del literal f) del artículo 43 de la Decisión 563 en análisis, pues se dice que es atribución del Parlamento Andino f) *“Promover la armonización de las legislaciones de los Países Miembros”*; se encuentra de igual manera en el capítulo IV del Acuerdo de Cartagena, artículo 54 que se relaciona con los planes de desarrollo en sectores específicos y armonización gradual de las políticas económicas y sociales, con la mira de llegar al desarrollo integrado del área, mediante acciones planificadas, así como a la formación del mercado subregional mediante los siguientes mecanismos, entre el que encontramos el establecido en la letra e) que expresa: *“La armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal, incluyendo el tratamiento a los capitales de la Subregión o de fuera de ella”*

La armonización o aproximación de legislaciones como se explicó en líneas anteriores, en las materias de que debe ocuparse el legislador comunitario, resulta ser un camino indispensable para que pueda lograrse un mercado común latinoamericano, y con ello lograr la integración, esto conforme lo prevé expresamente el artículo 3 a) y b) del Acuerdo de Cartagena, que dicen: a) Profundización de la integración con los demás bloques económicos regionales y de relacionamiento con esquemas extrarregionales en los ámbitos político, social y económico-comercial; y b) La armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en materias pertinentes, es por ello que en la “Comunidad es posible que los entes comunitarios dotados de poder normativo, como es el caso de la Comisión,¹⁸⁵ mediante la expedición de Decisiones, adopten disposiciones de derecho comunitario derivado o secundario con el propósito de encaminar a los estados miembros a que adecuen en determinados

planes de desarrollo y la armonización de las políticas económicas de los Países Miembros, así como para conocer y resolver todos los demás asuntos de interés común.

¹⁸⁵ La Comisión de la CAN es el órgano normativo por excelencia. De conformidad con el art. 21 AC, la Comisión está constituida por un representante plenipotenciario de cada uno de los gobiernos de los países miembros, así cada gobierno acreditará un representante titular y un alterno. Es decir, sus integrantes son plenipotenciarios delegados de los presidentes de cada uno de los países miembros de la Comunidad, no son elegidos por los pueblos o por los ciudadanos de los países miembros, de allí que eso demuestra que la Comisión debido a su composición es un órgano de naturaleza intergubernamental (político), que no goza de legitimidad democrática directa para actuar

plazos sus sistemas tributarios en lo que corresponde al IVA, para lograr su convergencia en orden al cumplimiento de los objetivos del proyecto de integración, ya sea en vía de ampliación o las más veces, en vía de profundización (...) La Comunidad no goza de atribución exclusiva de parte de los estados miembros, de una competencia normativa en un área específica, entonces aquella se limita a emanar decisiones que contienen lineamientos o recomendaciones para los estados. Estas disposiciones notoriamente carecerían de los atributos del derecho comunitario, ya que dejan en manos de los estados miembros los eventuales cambios, reformas o ajustes en los ordenamientos internos para alcanzar la armonización, a veces sin ni siquiera señalar plazos y tareas específicas a cargo de los estados, es decir, en estos eventos, el ámbito comunitario reconoce y respeta implícitamente las potestades normativas situadas exclusivamente en los parlamentos nacionales, lo que en materia tributaria se evidenciaría por la observancia de los principios de reserva de ley, democrático, de auto imposición, de legalidad”.¹⁸⁶

Al respecto de lo manifestado por César Montaña, cabe destacar que existe el criterio contrario por parte del Tribunal de Justicia Andina, al tramitar interpretaciones prejudiciales, debiendo destacar que “La competencia de este órgano jurisdiccional, en el ámbito de la consulta prejudicial, se funda en la necesidad de garantizar la uniformidad en la interpretación y aplicación de la norma comunitaria en el ámbito de cada uno de los Estados Miembros. Por ello, de admitir la consulta que formule el Tribunal Nacional, este Tribunal de Justicia deberá pronunciarse a su respecto mediante la expedición de una providencia en que se limitará a precisar el contenido y alcance de la norma comunitaria, no de la norma nacional, relativa al caso concreto. De este modo, el órgano jurisdiccional comunitario contribuye con el órgano jurisdiccional nacional en la configuración de la sentencia que éste habrá de dictar, en la causa sometida a su conocimiento, con el objeto de asegurar en ella la aplicación uniforme del ordenamiento jurídico de la Comunidad.

Dictada la providencia interpretativa y transmitida al órgano jurisdiccional consultante, éste deberá acogerla en la sentencia que pronuncie, toda vez que se trata de una obligación prevista en un tratado integrante del ordenamiento jurídico

¹⁸⁶ MONTAÑA GALARZA César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Corporación Editora Nacional, Primera Edición, Quito – Ecuador, 2006. Pág. 348 y 350

fundamental de la Comunidad Andina, cual es el Tratado de Creación de su Tribunal de Justicia. Y puesto que los órganos jurisdiccionales nacionales constituyen parte orgánica y funcional de los Estados Miembros, el incumplimiento de la obligación citada constituiría una infracción del ordenamiento comunitario imputable al respectivo Estado Miembro”.¹⁸⁷

En dos interpretaciones prejudiciales (Proceso No. 77-IP-2005 y No. 76-IP-2005) el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina ha dado su criterio en el sentido de que las Decisiones emanadas por la Comunidad Andina, entran a regir desde el momento en que se publican en la Gaceta Oficial, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina,¹⁸⁸ independientemente de la materia de que se trate, manifiestan que “el Ordenamiento Jurídico Comunitario Andino no requiere de norma interna alguna para entrar en vigencia en el territorio de los Países Miembros de la Comunidad, por lo que resulta innecesario, impertinente y contraproducente cualquier actuación de Derecho interno de índole legislativa, ejecutiva o judicial, que pretenda incorporar la norma comunitaria al ordenamiento jurídico nacional. No obstante y sólo cuando su texto así lo disponga, requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro”¹⁸⁹; y con respecto a la aplicación de la Decisión 388 relativa a la Armonización de los Impuestos Indirectos como Incentivos a las Exportaciones de Bienes, dicho Tribunal manifiesta que “prevalece sobre toda regulación nacional anterior o posterior a ella, en cuanto resulte incompatible con dichas Decisiones, conforme a los principios de aplicación inmediata y primacía de la norma

¹⁸⁷ PROCESO N° 77-IP-2005

Interpretación Prejudicial de los artículos 3, 4, 5, 6 de la Decisión 388 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, solicitada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 3, de la ciudad de Cuenca, República del Ecuador. Actor: FLORES DEL VALLE FLODELVA CIA. LTDA. Asunto: “DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, IVA”. Proceso Interno N° 272-03.

¹⁸⁸ **Artículo 3.-** Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior. Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro.

¹⁸⁹ PROCESO 76-IP-2005.- Interpretación prejudicial del artículo 4 de la Decisión 388 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, con fundamento en la consulta formulada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 3, Cuenca, República del Ecuador. Expediente Interno N° 08-04. Actor: CURTIEMBRE RENACIENTE S.A. Tema: “DEVOLUCION AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, IVA.”

comunitaria. De no ser así resultaría imposible alcanzar la meta propia del Derecho Comunitario de lograr un régimen uniforme para todos los Países de la Comunidad y los objetivos del Proceso de Integración de la Comunidad Andina”.

Al respecto cabe señalar que comparto el criterio dado por César Montano y no el que está acogiendo el Tribunal de Justicia Andino, en razón de que ninguno de los Estados miembros de la Comunidad Andina ha atribuido dicha competencia a la Comunidad, y por tanto no puede dictar normas de carácter tributario por falta de legitimidad democrática, a más de ello se estaría yendo en contra del principio *nullum tributum sine lege*, y el de reserva de ley que rigen el derecho tributario, pues se estaría dictando normativas tributarias sin la capacidad para ello, y sin el trámite legal para hacerlo; a más de ello si aceptáramos el criterio sostenido por el Tribunal se estaría aceptando que los Estados como tales no podrían dictar normativa tributaria, y con ello se estaría dejando de lado el principio de reserva de ley que es uno de los fundamentales del Derecho Tributario.

Al respecto Mauricio Plazas Vega al responder la pregunta “*¿Es posible que un organismo comunitario profiera normas tributarias supranacionales que modifiquen directamente los regímenes de los Estados miembros, sin necesidad de actos jurídicos de transposición, recepción o incorporación al derecho nacional?*” Pregunta que, según se evidencia con su simple lectura, equivale a indagar si es posible que un órgano comunitario desplace a los órganos nacionales o subnacionales competentes para lo relativo a la regulación de los tributos internos que deban ser materia de armonización. A tales interrogantes cabe responder aquí, a manera de preámbulo, que ese desplazamiento está sujeto a dos condiciones que hoy se echan de menos en las organizaciones comunitarias que operan en el mundo, incluida la Comunidad Europea: en primer lugar, que los Estados miembro lo acepten como consecuencia de una evaluación del proceso de integración de tal magnitud que, como ya se anotó, los vientos de un pacto federal sean una realidad; y en segundo lugar, que el ejercicio del *poder tributario supranacional* le corresponda a un órgano comunitario de representación popular, con precisas competencias para legislar en materia tributaria, de manera tal que se garantice el *principio democrático o de reserva de ley*. En definitiva, la propia referencia a la *armonización tributaria* en los tratados relativos a las organizaciones supranacionales constituye un reconocimiento de la titularidad del

poder tributario, de los Estados miembro, debido a que solo puede armonizarse lo que es diverso”.¹⁹⁰

Es decir que las decisiones que se han dictado en materia tributaria en el ámbito de la Comunidad Andina, entran en la categoría de recomendaciones para los Estado miembro, y por ello no gozan de los principios del derecho comunitario, de aplicación directa o inmediata y de primacía, como lo sostiene el Tribunal Andino, por todo lo anotado.

Continuando con el tema de la armonización se puede decir que “como una muestra del empeño de los estados de la CAN en profundizar el proceso –añadimos de armonización-, aludiremos el informe final de consultoría presentado por Luís A. Arias Minaya y Mauricio A. Plazas Vega a la Secretaría General de la Comunidad, sobre “La armonización tributaria de los impuestos indirectos en los Países de la Comunidad Andina”, el 17 de mayo de 2002. El documento constituye un estudio pormenorizado, didáctico y realista del tema, comprende el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).

El Informe aborda desde la teoría y la práctica con sentido objetivo, lo relacionado con la imposición indirecta en nuestros países, así los aspectos generales del IVA, los aspectos específicos, los administrativos, las modalidades del impuesto selectivo al consumo. Emite importantes recomendaciones para la armonización de los impuestos indirectos en los países de la CAN. Finalmente, propone los proyectos de Decisiones andinas de armonización tributaria en materia de impuestos indirectos. Constan también datos interesantes, entre ellos: los niveles de eficiencia de las administraciones tributarias, los niveles de evasión, los niveles de recaudación en orden a la imposición indirecta versus los ingresos petroleros, el impacto fiscal positivo de las principales recomendaciones del IVA en todos los países. Creemos provechoso el hecho de haberse planteado las Recomendaciones tomando en cuenta las ventajas o desventajas que acarrearían al momento de implementarse, además, es positivo haber considerado cuatro criterios diferentes para orientarlas, a saber: 1.

¹⁹⁰ Conferencia “El principio *nullum tributum sine lege* y la armonización tributaria andina”, de Mauricio A. Plazas Vega, dada en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributarios, Ecuador XXII ILAD, 2004

Características comunes de los países miembros de la CAN. 2. Criterio de eficiencia. 3. Criterio de equidad. 4. Criterio de simplicidad, atendiendo a razones de la administración del impuesto”.¹⁹¹

Las decisiones de carácter tributario con el fin de buscar un régimen tributario armonizado requieren de la actuación puntual de los Estados y concretamente de los parlamentos nacionales, de conformidad con los plazos que ellas contemplan, en este caso tenemos la Decisión 599 relativa a la armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado, y la Decisión 600 relativa a la armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo –ambas publicadas en el año 2004-, estas decisiones dejan en manos de los Estados miembro, de sus organismos internos el desarrollo de acciones legislativas para modificar, acoplar o reformar los ordenamientos jurídicos nacionales en las áreas pertinentes, por no estar atribuidas exclusivamente las competencias materiales a la Comunidad Andina en lo referido a la tributación indirecta, como ya se ha manifestado.

Frente a ello la CAN, por medio de los órganos pertinentes y con base en el Acuerdo de Cartagena, ha elaborado una serie de disposiciones de derecho comunitario derivado que buscan en último término la liberalización comercial intracomunitaria, y la adopción de un arancel externo común (AEC) para el comercio con países ajenos al grupo, con miras a la formación de un mercado común andino en 2005, se ha establecido un arancel externo común, pues los estados miembros entregaron esa facultad a la comunidad, y es el único avance real encaminado a lograr la unión aduanera y el mercado común andino¹⁹², además en este proceso de armonización en materia tributaria, tenemos las siguientes Decisiones que serán analizadas de una manera sucinta:

Decisión 330 de la CAN.- Trata sobre la Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, publicada en la Gaceta Oficial No. 120, de 30 de octubre de 1992, un aspecto importante con el tema que nos ocupa de esta Decisión es la definición o lo que se debe entender por impuestos directos e

¹⁹¹ MONTAÑO GALARZA César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Corporación Editora Nacional, Primera Edición, Quito – Ecuador, 2006. Pág. 356, pie de página 62

¹⁹² Artículo 81 del Acuerdo de Cartagena.- “Los Países miembros se comprometen a poner en aplicación un Arancel Externo Común en los plazos y modalidades que establezca la Comisión”

indirectos, así el artículo 13 dice: “se entenderán como impuestos indirectos, los impuestos sobre las ventas o sobre el consumo, tales como a las ventas, al valor agregado y los demás impuestos distintos de los impuestos directos”

Como su nombre lo indica la presente Decisión trata sobre la eliminación de subsidios y la armonización de los incentivos para las exportaciones intrasubregionales, con el propósito de eliminar las diferencias existentes con respecto a los diferentes productos nacionales con los de la región andina, por ello establece que no podrán aplicar mecanismos de apoyo o incentivos, en tanto constituyan subsidios a las exportaciones intrasubregionales, sin embargo lo que se establece en la Decisión 330 son recomendaciones para los estados miembros, con la finalidad ya mencionada.

Decisión 388.- Habla sobre la Armonización de los Impuestos Indirectos como Incentivos a las Exportaciones de Bienes, publicada en la Gaceta Oficial No 211, de 17 de julio de 1996, en la cual trata sobre el principio de país de destino para los impuestos indirectos, que constituye lo que se aplica actualmente en la Unión Europea, siendo esto una etapa transitoria, pues pretenden llegar a aplicar el principio de país de origen.

Esta Decisión como su nombre lo indica, trata sobre la armonización de los impuestos indirectos como incentivo a las exportaciones de bienes, es por ello que las operaciones de exportación de bienes de los Países Miembros no estarán afectas al pago de los impuestos indirectos, así como que el monto total de los impuestos indirectos vigentes en cada uno de los Países Miembros, que hayan sido efectivamente pagados serán devueltos al exportador. Cabe destacar que esta Decisión tampoco cuenta con plazos para ser implementada en los Países Miembros.

Estas dos Decisiones tienen únicamente el carácter de recomendaciones, pues contienen lineamientos que los Países Miembros deberían seguir, en razón de que como ya se explicó al inicio de este tema, dichos países no han concedido exclusivamente atribuciones en materia tributaria a la Comunidad, es por ello que la Comunidad se encuentra de manos atadas, por decirlo de alguna manera, en razón de que no puede dictar normativa que goce de los principios característicos del derecho

comunitario derivado, esto es de supremacía, efecto directo y aplicación inmediata, ya que la Comunidad deja a criterio de los Países Miembros la incorporación de dichas recomendaciones, es más en ocasiones no establece plazos, como es el caso de la Decisión 330, pues manifiesta a más tardar, sin embargo también deja abierto dicho tiempo, es decir no deja o establece un tiempo o plazo límite específico.

Decisión 599 de la Comisión de la Comunidad.- Trata sobre la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimientos de los Impuestos Tipo Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1093 de 16 de julio de 2004.

Esta Decisión “regula aspectos sustanciales de este impuesto, que como se sabe, es la principal fuente tributaria en todos los países andinos y de la cual depende entre el 36 y el 57% de los ingresos tributarios de los Gobiernos Centrales (en contraste, el arancel, que tantos dolores de cabeza ha dado en la búsqueda del perfeccionamiento de la Unión Aduanera sólo rinde entre el 7 y el 14%). De ahí la importancia fundamental de avanzar en el perfeccionamiento de este impuesto, que es vital para las finanzas públicas, en condiciones que la mayor apertura comercial, con MERCOSUR y particularmente EEUU, reducirán el aporte de los derechos arancelarios rápidamente.

Entre los temas más importantes que regula la Decisión del IVA están la cobertura (bienes y servicios gravados), la determinación de la base gravable, tasas – general (tope 19%), y preferencial (optativa no menor al 30% de la tasa general, que se aplicaría a los bienes y servicios hoy excluidos o exentos), el derecho para la devolución del IVA para los exportadores tanto en bienes como de servicios, y el derecho al crédito fiscal en la compra de activos fijos.

En general la Decisión anterior busca crear regímenes del IVA que sean lo más neutrales posibles, por lo cual sólo permite contadas exclusiones de bienes y servicios. Deja sin embargo, los servicios de educación, salud, y transporte interno de pasajeros, considerados como sensibles, para que se rijan por la regulación

nacional. Igualmente queda sujeto a la legislación nacional las zonas geográficas de inmunidad fiscal.

Por la magnitud de los cambios que involucra el proceso de armonización del IVA, la norma comunitaria está diseñada para ser aplicada de manera gradual y prevé amplios plazos, que van hasta los 10 años, para que los países realicen los desarrollos legislativos necesarios, en aspectos que tiene o pueden tener gran impacto.

La aprobación de las dos Decisiones referidas, es un hito en el proceso de integración andino, que demuestra tres hechos fundamentales: a) que este proceso puede ofrecerles una herramienta muy útil a sus asociados para fortalecer la institucionalidad, uno de los mayores puntos débiles que tiene, a través de la adopción de normativa comunitaria que tiene el elemento de supranacionalidad asociado; b) el grado de profundidad que está adquiriendo el propio proceso de integración, sólo comparable en este campo a esquemas de integración más avanzados como el europeo; y c) que materias tan delicadas pueden ser abordados comunitariamente y llevar a reformas importantes, ajustadas a las necesidades de nuestros países”¹⁹³.

Decisión 600 de la CAN.- Trata sobre la armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1093 de 16 de julio de 2004. Esta decisión establece el hecho generador del ISC, sus sujetos pasivos, la base gravable entre otros aspectos, sin embargo, cabe destacar que deja muchos aspectos a lo que se establecen en cada uno de los Países Miembros. El objetivo de la presente Decisión es la no discriminación entre productos nacionales e importados.

A fin de de cumplir con un régimen tributario armonizado, que es lo que buscan las Decisiones 599 y 600, requieren de la actuación puntual de los estados y concretamente de los parlamentos nacionales, de conformidad con los plazos que se establezcan, estas decisiones contienen disposiciones específicas que dejan en manos de los estados (parlamentos nacionales), entre otras tareas, el desarrollo de acciones legislativas para modificar o reformar los ordenamientos jurídicos nacionales en las

¹⁹³ www.comunidadandina.org/prensa/articulos/avalencia27-7-04.htm, consultada el 20 de marzo de 2006, a las 14h00

áreas pertinentes, por no estar como ya se manifestó, atribuidas exclusivamente las competencias materiales a la Comunidad Andina en lo referido a la tributación indirecta.¹⁹⁴ Esto se puede establecer de la lectura del artículo 40¹⁹⁵ de la Decisión 599 y del artículo 12¹⁹⁶ de la Decisión 600, que expresan que las Decisiones se deberán incorporar al derecho interno de cada País Miembro, cuando así lo prevea su norma constitucional.

En razón de que no se han cumplido los tiempos establecidos en las Decisiones 599 y 600, la Comisión de la Comunidad Andina ha emitido la **Decisión 635 de la Comunidad Andina**, que trata sobre la “Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo, la misma que establece que las Decisiones mencionadas entrarán en vigencia el 1 de enero del año 2008, existiendo la posibilidad de una prórroga por tres años a petición de uno de las Países Miembros¹⁹⁷, a más de eso establece que los países Miembros informarán a la Secretaría General acerca de las medidas legislativas, reglamentarias o administrativas que adopten con la finalidad de asegurar la debida aplicación de las normas contenidas en las mencionadas Decisiones.

Hasta el momento se ha realizado una descripción de las Decisiones relativas a la imposición indirecta, con las que cuenta la Comunidad Andina, sin embargo de ello considero realizar un análisis mayor a la Decisión 599 relativa al Impuesto al Valor Agregado objeto de la presente investigación.

¹⁹⁴ MONTAÑO GALARZA César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Corporación Editora Nacional, Primera Edición, Quito – Ecuador, 2006. Pag. 356, pie de página 352

¹⁹⁵ Art. 40.- Vigencia.- De conformidad con lo establecido en el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina, la presente Decisión será incorporada al derecho interno de cada País Miembro cuando así lo prevea su norma constitucional y entrará en vigencia el primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General de la Comunidad Andina.

¹⁹⁶ Es el mismo contenido del artículo 40 de la Decisión 599

¹⁹⁷ Artículo 2, de la Decisión 635.- Las Decisiones 599 y 600 entrarán en vigencia el 1 de enero del año 2008. A solicitud de un País Miembro, la Comisión de la Comunidad Andina prorrogará, hasta por tres años, la entrada en vigencia de las Decisiones 599 y 600. La solicitud de prórroga deberá ser presentada con al menos tres meses de anticipación a la fecha prevista en el primer párrafo y expondrá el grado de avance en la adopción de las medidas a que se refiere el artículo 3 de la presente Decisión así como las circunstancias que motivan la solicitud.

Como se ha manifestado ya, existe un informe realizado por Luís Alberto Arias Minaya, y Mauricio Plazas Vega, sobre la armonización tributaria de los impuestos indirectos en los países de la Comunidad Andina, elaborado en el año 2002, informe que contenía anexo proyectos de decisiones, las mismas que fueron puestas en consideración de cada uno de los países miembros, y al respecto considero necesario destacar, que cada país miembro realizó observaciones y sugerencias a dichos proyectos, las mismas que lamentablemente están dadas en función individual de cada uno de dichos países, y no en consideración o pensando en función de Comunidad con el objetivo de llegar al realizar el mercado común latinoamericano, puesto que manifestaban “*esto no es aplicable en mi país, o no está regido de tal forma*”, sin darse cuenta que justamente se debería ajustar la legislación interna a lo que se establece en la Decisión con el objetivo establecido.

Con respecto a la Decisión y tomando en cuenta que constituyen únicamente recomendaciones para los países miembros, en razón de los motivos que se han explicado detenidamente a lo largo de este trabajo, pues no goza de los principios de efecto directo y aplicación inmediata; así como que es el primer intento realizado en este sentido, se podría decir que resulta en definitiva un buen primer paso, sin embargo de ello considero que existen ciertas falencias necesarias de ser mencionadas, a saber:

Con respecto al glosario de términos dado por la Decisión, considero que es muy reducido, con lo cual no se conseguiría el fin buscado que es la de armonización de legislaciones, puesto que cada una de las legislaciones utiliza cierta terminología la misma que difiere de los otros países, salvo aquellas que son de uso internacional, lo cual podría dar lugar a confusiones por no decir a cierto abuso, más aún cuando la misma Decisión deja abierta la posibilidad de que se entenderá de acuerdo a lo regulado en la legislación interna de cada uno de los países miembros. Por ello considero que dicho glosario debería ser más amplio y tratando de converger en dichas definiciones lo que se considera y regula en la mayoría de los países miembros.

Un aspecto muy importante es lo relativo a las “exportaciones”, pues la Decisión al hablar de ellas no especifica ni aclara si se entiende a las relaciones comerciales que

se realizan entre los Estados miembro, o las que se realizan entre dichos países y aquellos que no forman parte de la Comunidad, considero que ello debería ser aclarado en razón de que el tratamiento de las relaciones comerciales entre los países miembros debería ser diferente al de las que se mantienen con terceros países, justamente por el objetivo que se busca y es el del mercado común latinoamericano.

En varios aspectos a lo largo de la Decisión, tales como las actividades gravadas, las ventas de bienes inmuebles, la determinación de la base gravable, entre otros, a pesar de que se establece como deberían ser tratados, sus disposiciones transitorias disponen que a pesar de ello, dichos aspectos podrán continuar regulados de acuerdo a como lo están en su legislación interna. Si se busca la armonización de las legislaciones, considero que dichas disposiciones transitorias deberían establecer un término dentro del cual podría seguir aplicándose la legislación interna –aunque como sabemos esto constituye solo recomendaciones- hasta que se llegue dentro de ese plazo a acoplar la legislación interna a los lineamientos establecidos en la Decisión con el objetivo manifestado, esto en razón de no perder la neutralidad que caracteriza al IVA, pues si se tiene legislación diferente sobre ciertos aspectos fundamentales del impuesto, se ocasionaría la pérdida de dicha neutralidad lo cual se verá reflejado en el funcionamiento del mercado.

Con los mismos efectos o problemas, se puede decir que se presenta en el caso del monto mínimo que algunas legislaciones internas establecen para el cobro del impuesto, sobre este tema la Decisión no establece ningún lineamiento, por lo cual se entendería que se continuará aplicando la legislación interna, y como se dijo esto podría ocasionar problemas de competencia dentro del mercado.

Otro aspecto que considero importante, y que la Decisión no establece, es el porcentaje mínimo del IVA, es decir la alícuota mínima que se debería cobrar por dicho impuesto. La Decisión únicamente establece la tasa general (19%), sin embargo no establece la tasa mínima. Si bien establece una tasa preferencial (no menor al 30% de la tasa general) para aquellos bienes y servicios que se encuentren excluidos, que no es lo mismo que una tasa mínima. Considero que la Decisión debería establecer un parámetro dentro del cual los países miembros establezcan sus

tasas, pues caso contrario podría provocar distorsiones en el mercado, si las tasas varían en gran medida.

Para finalizar esta crítica, quisiera hacer una crítica más que legal, social, pues la Decisión establece muy pocas exclusiones a partir de vigencia de la Decisión, y se refiere únicamente a bienes relacionados con importaciones realizadas por funcionarios diplomáticos, organismos internacionales, o de bienes donados, y con respecto a servicios de educación, salud y transporte nacional de pasajeros excepto el aéreo, lo cual limita en gran medida a las mismas, que si bien sería lo ideal a fin de llegar a un mayor grado de armonización, considero que provocaría una gran reacción social, pues no se debe olvidar la razón de ser de dichas exclusiones, la misma que es de carácter social, es por ello que considero que en este aspecto debería ser la armonización más gradual y no tan brusca, pues se afectaría en gran medida al consumidor y en especial al de escasos recursos. Sería bueno que se siga en este aspecto a lo realizado en la Unión Europea que cuenta con una lista de bienes y servicios excluidos, los mismos que básicamente son aquellos necesarios para la supervivencia de las personas, como es alimentación, medicina, productos agropecuarios entre otros.

Como se dijo la Decisión es un gran paso en el proceso de armonización, aunque sin un resultado o futuro cercano en razón de la falta de voluntad de los gobiernos de los países miembros para acoger las recomendaciones emanadas de la Comunidad, sin embargo no nos debemos olvidar que lo que se busca no es que las legislaciones unifiquen sino que lo que se exige es una adaptación mutua en la medida en que sea necesario hacerlas neutrales desde el punto de vista de la competencia, lo cual a mi punto de vista no se lograría de la forma como está estructurada la Decisión.

Para concluir el presente capítulo manifestaré que la más clara distorsión que se puede encontrar, que tenga su fuente en el sistema tributario y que deba ser eliminada por contraria a las disposiciones del tratado de Roma –añadimos o al Acuerdo de Cartagena –, es la incidencia de un sistema fiscal sobre los precios de los bienes y servicios que se ofertan en el mercado. El conjunto de impuestos indirectos en los que el legislador autoriza o impone la repercusión hacia el consumidor final, incide sobre el valor final de los productos. Por tanto, la lógica ha llevado a expandir un

sistema de imposición indirecta que no penalice la producción procedente de otros estados ni favorezca el consumo de los productos propios mediante una discriminación por medio de la tributación que encarezca el consumo de unos y conlleve el abaratamiento de los otros. Este comportamiento supondría siempre un acto contrario al tratado y, en consecuencia, debería ser eliminado no sólo por medio de las decisiones judiciales que habrán de resolver caso a caso las cuestiones que los particulares planteen cuando haya lugar a ello, sino por medio del desarrollo de la potestad de armonización fiscal que debe perseguir el establecimiento de un sistema armonizado de tributación indirecta en los estados miembros, de suerte que se impida este tipo de practica proteccionista mediante la generalización de un impuesto sobre el consumo de iguales o muy similares características en todos los países¹⁹⁸.

Frente al concepto de unificación fiscal, otros autores han analizado la posibilidad de una uniformidad fiscal, es decir, el establecimiento, en todos los países que forman un Mercado Común, de un sistema fiscal idéntico, conservando los Estados miembros su independencia. Sin embargo, y en un sentido dinámico, un Mercado Común plenamente realizado exigiría la unificación de los sistemas fiscales. Sin embargo, por otra parte, hay que tener en cuenta que la unión económica y política plena no puede realizarse sino gradualmente, y, por tanto, la unificación fiscal solamente se alcanzará en la medida en que se consiga una verdadera unión económica y política. El grado de armonización fiscal está condicionado por la intensidad de la homogeneidad económica, social y política. Así pues, la unificación fiscal deberá alcanzarse progresivamente mediante la armonización fiscal. En otros términos, un Mercado Común que pretende una verdadera unión económica exige que los sistemas fiscales sean homogéneos en función de los objetivos de ese Mercado Común, que tienen tanto como objetivo la Unión Europea y la Comunidad Andina, y que son: “libre circulación de las personas, la libre circulación de las mercancías y de los capitales, una moneda unificada, tarifas de transporte relativamente uniformes, una política económica y social uniforme, normas jurídicas también uniformes en líneas generales, y un alto grado de seguridad en el abastecimiento de bienes duraderos y piezas de recambio; no excluye en absoluto todas las desigualdades locales (regionales) en materia de instituciones y medidas

¹⁹⁸ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 92

financieras, pero que las desigualdades no deben ser de tal naturaleza y amplitud que entorpezcan gravemente el libre movimiento de los factores de producción. Finalmente, el caso ideal excluye el mantenimiento de fronteras fiscales, en el sentido en que son necesarias por la existencia de grandes disparidades cuantitativas y cualitativas que afecten a los impuestos indirectos”¹⁹⁹

¹⁹⁹ MORENO VALERO Pablo Antonio, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Madrid – España, 2001, pág. 120

CAPITULO III

COMPARACIÓN ENTRE EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN DEL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA CON LA COMUNIDAD ANDINA

Iniciaré tomando las palabras de Fernando Uribe Restrepo, quien nos da una visión amplia de lo que han sido los procesos de integración como tales entre las dos Comunidades objeto de este trabajo, esto es de la europea y de la andina, y nos dice que “estos procesos han sido, sin embargo, bien distintos, y el europeo ostenta, con mucho, un mayor vigor y mucha más madurez. La integración europea, cumplida entre países en su mayor parte desarrollados y con una recia personalidad propia, pero con una milenaria cultura compartida, pese a todo lo que hasta ahora los había separado, resultó, contra las apariencias, mucho más fácil que la integración andina entre países en vías de desarrollo, con una cultura común incipiente, pese a todo lo que comparten y deberían unirlos.

Debe tenerse en cuenta, en todo caso, que si bien el Tratado de Roma se suscribió en 1957, la integración europea se inició en realidad en 1959, con la histórica declaración de Robert Schuman y con la creación de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero –CECA- O sea que es un proceso iniciado hace cuarenta años, mientras que el andino tan solo lleva veinte. También debe tenerse en cuenta que en la Europa de ese entonces, asolada por una Guerra Mundial diez años antes, se tomó el proyecto de integración como una salvadora garantía de paz, aparte de que también se sentía la necesidad de hacer frente al poderío económico de los Estados Unidos y del Japón. Estas motivaciones, que no se han dado en los países andinos, le imprimieron singular empuje a la interacción europea. Entre nosotros, la integración es también asunto de supervivencia, ciertamente, aunque por motivos distintos, pero no existe aún una conciencia clara e ilustrada a este respecto.

Una diferencia sugestiva entre los dos procesos, desde el punto de vista de su organización jurisdiccional, es que en Europa se contó con el Tribunal de Justicia

desde un principio, mientras que en la región andina como se ha visto, el Tribunal fue creado cuando ya el proceso estaba sumido en profunda crisis”,²⁰⁰ esto es el 28 de mayo de 1979.

Previo a realizar el análisis de comparación entre los procesos de armonización del IVA, y del impuesto como tal en las Comunidades, echaré un vistazo a las organizaciones e instituciones que se han conformado en cada una de las Comunidades en su proceso de integración como tal, y se podría decir que son similares en las dos comunidades, pues su estructura es la siguiente:

La Unión Europea cuenta con:

- **Comisión**, que es la encargada de velar por el cumplimiento del derecho comunitario y tiene iniciativa normativa, preparar las políticas comunes y los restantes medios de acción de la Comunidad, incluido sus presupuestos de ingresos y egresos; es el gestor y ejecutor de la integración;
- **Consejo**, quien ostenta poderes de decisión y coordinación, dirige las relaciones exteriores, la política exterior y de seguridad común y la cooperación policial y judicial en materia penal. Las votaciones en el Consejo se realizan mediante un sistema de votos ponderados, asignados a cada Estado miembro en función de su población, aunque de forma no estrictamente proporcional;
- **Parlamento**, que realiza el control democrático del funcionamiento de las instituciones;
- **Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas**, siendo el que garantiza el respeto del derecho en la interpretación y aplicación del tratado. Papel decisivo en la actual configuración y desarrollo del derecho comunitario, pues es el organismo que interpreta los tratados y las directivas

²⁰⁰ URIBE RESTREPO Fernando, “El Derecho de la Integración en el Grupo Andino”, Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Quito – Ecuador, 1990. pág. 125

con el carácter de obligatorio, dando en sus resoluciones el carácter de uniformidad a la normativa;

- **Tribunal de Cuentas**, cuyas funciones de control externo de las cuentas de las comunidades europeas y de consulta con plena independencia, realiza la Fiscalización y control presupuestario de la comunidad;
- **Comité Económico y Social**, que es el órgano consultivo. Se limita a emitir dictámenes con carácter no vinculante, lo que reduce sus funciones a las de una segunda cámara, con carácter deliberante y consultivo;
- **El Comité de las Regiones**, es un comité de carácter consultivo;
- **Banco Europeo de inversiones**, contribuye al desarrollo equilibrado y estable del Mercado Común, en interés de la Comunidad en su conjunto;
- **Banco Central Europeo**, es el encargado de gestionar el proceso de unión monetaria y su misión principal es la elaboración de una política monetaria única para los estados que comparten el euro como moneda común; y,
- **Consejo Europeo**, da a la Unión los impulsos para su desarrollo y definirá sus orientaciones políticas generales.

En el campo de la Comunidad Andina contamos con similares organismo e instituciones, que cuentan con las mismas funciones que sus símiles en Europa, así tenemos:

- **Consejo Presidencial Andino**, está conformado por los Jefes de Estado, y emite directrices dando orientaciones políticas;
- **Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores**, está conformado por los Ministros de Relaciones Exteriores, es el encargado de formular la política exterior de los países miembros en relación con la subregión, orientar y coordinar la acción externa de los diversos organismos. Dicta declaraciones

y decisiones por consenso (estas últimas forman parte del ordenamiento jurídico de la CAN);

- **Comisión de la Comunidad Andina**, conformada por representantes plenipotenciarios de cada uno de los Gobiernos de los países miembros. Dicta decisiones, por mayoría absoluta;
- **Secretaría General de la Comunidad Andina**, es el órgano ejecutivo de la CAN, en razón de que es quien ejecuta las decisiones tomadas por los organismos descritos anteriormente. Se expresa mediante Resoluciones;
- **Tribunal de Justicia de la CAN**, el que se rige por el tratado de su Creación, y tiene igual finalidad que el Tribunal de la UE;
- **Parlamento Andino**, es el órgano deliberante del sistema, sus representantes son elegidos por cada uno de los países miembros;
- **Consejo Consultivo Empresarial y Laboral**, están conformados por delegados del más alto nivel, elegidos directamente por las organizaciones representativas de cada uno de los sectores, emiten opinión ante el Consejo Andino o la Comisión o la Secretaría, sobre los programas o actividades en el proceso de integración relacionada con su respectiva área;
- **Corporación Andina de Fomento y Fondo Latinoamericano de Reservas**, son instituciones financieras que tienen por objeto impulsar el proceso de integración subregional andina.
- Además se cuenta con el **Convenio Simón Rodríguez**, la **Universidad Andina Simón Bolívar**, y puede contar con **Consejos consultivos que establezca la Comisión.**

Una gran diferencia entre los organismos que he mencionado, es que en Europa existe la presencia de un Banco Europeo de Inversiones y un Banco Central Europeo, para la convergencia y desarrollo del Mercado Común, y por una política monetaria

única que rija a todos los países miembros, esto porque Europa cuenta ya con una moneda única, situación que no se presenta aún en la Comunidad Andina, que como se sabe no ha eliminado las fronteras fiscales entre otros aspectos necesarios para el desarrollo del Mercado Común, y peor aún ha llegado a la última etapa de las conocidas en el Derecho Comunitario que es la Unión Monetaria, en los actuales momentos la existencia de una moneda única en los países andinos, forma únicamente un elemento en los discursos políticos de sus gobernantes, sin tomar en cuenta las grandes reformas y compromisos que representa dicha “promesa” de campaña o de gobierno.

Una vez contando con una perspectiva de la estructura de cada una de las Comunidades, procederé a realizar el análisis del tema del presente capítulo, a saber:

1. Comparación de los procesos de armonización.- En el mundo la Unión Europea es la única agrupación comercial que hasta ahora ha unificado su sistema del IVA, Europa tardó 15 años en establecer un sistema común; la Comunidad Andina lleva en el proceso de armonización 10 años, sin lograr aún resultado positivo alguno, pues no existe la decisión política de los países miembros para conseguirlo, pues no acogen las recomendaciones constantes en las Decisiones, y en ocasiones como el caso del Ecuador, dan pasos de retroceso a este proceso, así tenemos que en la actualidad el Presidente Constitucional del Ecuador ha presentado al Congreso Nacional la iniciativa de reducción de la alícuota o tarifa del IVA de dos puntos porcentuales, esto es reducir del 12 al 10%, sabiendo que la alícuota establecida para la armonización de este impuesto en la Comunidad Andina es de un máximo de 19%, y si existe una gran diferencia entre la tarifa de los países miembros se verá repercutida la competencia y con ello el Mercado Común, con lo que se denota la falta de voluntad política para coadyuvar a la armonización.

“La inestabilidad del ordenamiento jurídico tributario, la falta de capacidad para alcanzar el consenso político, la incapacidad para elaborar programas de armonización tributaria, la pluralidad de disposiciones especiales en todos los ordenamientos jurídicos – tributarios y la complejidad de las leyes tributarias, se estiman como las principales causas de estancamiento del proceso de armonización

fiscal en la UE. Resumiendo, en lo que tiene que ver con el IVA, las directivas europeas fijan reglas y pautas sobre ciertos elementos del tributo, pero las mismas han sido sometidas a actos de incorporación o transposición, de conformidad con las leyes internas de cada uno de los estados miembros, mediando para ello la decisión política correspondiente”²⁰¹ Con lo expresado por César Montaña, y que comparto, se desprende claramente que el avance presentado en la Unión Europea con respecto al proceso de armonización, es básicamente la voluntad política, lo que se refleja en la incorporación de las recomendaciones constantes en las diversas directivas del IVA a sus ordenamientos legales, situación que no se ha dado en la Comunidad Andina, pues en esta Comunidad los intereses particulares de las naciones, están siempre por encima del proceso de integración, los fallos del Tribunal Andino no se cumplen y las limitaciones a la integración son cada día más complejas; mientras realmente no se piense como Comunidad, dichos intereses particulares estarán sobre el beneficio común de la Región Andina, y nos mantendremos en un estancamiento que impedirá continuar en el proceso de integración.

El punto de partida que hay que formular consiste en el reconocimiento de que en los tratados no se han conferido competencias a las instituciones para que desarrollen una “política fiscal común”. Esta idea resulta básica para afirmar que las instituciones comunitarias no tienen necesariamente que actuar en este campo, ni tienen unos plazos obligatorios a los que atenerse, ni unos objetivos trazados previamente. Los únicos preceptos que tienen efecto directo en los tratados y que se refieren a la armonización fiscal explícitamente encierran prohibiciones para los estados o bien imponen obligaciones de no hacer.

En ambos tratados constitutivos (Tratado de Roma y Acuerdo de Cartagena) no se refleja expresamente la concesión de la facultad legislativa con relación a la capacidad de crear, modificar o extinguir tributos por parte de los países miembros a la Comunidad como tal, sin embargo a pesar de ello la Unión Europea ha llegado a un punto más avanzado de armonización, en pro de alcanzar el Mercado Común, en donde se ha estancado pues no se da el paso a un sistema definitivo del IVA, que constituye la tributación en el país de origen, estancándose como se manifestó ya en

²⁰¹ MONTAÑO GALARZA César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Corporación Editora Nacional, Primera Edición, Quito – Ecuador, 2006. Pag. 356

el sistema transitorio. Este objetivo lo encontramos también dentro de nuestro tratado constitutivo, sin embargo a pesar de ello no se ha logrado avanzar en el camino de la armonización, pues los países miembros no han incorporado en sus respectivas legislaciones las recomendaciones dadas por la Comunidad en sus diversas decisiones, especialmente la decisión 599.

“Los sistemas de fiscalidad –agregamos y por ende el proceso de armonización- y de gastos de los diversos Estados de esta federación –se refiere a la Unión Europea, sin embargo consideramos que puede ser plenamente aplicable este análisis a la Comunidad Andina- acusarán ciertas disparidades cuantitativas, cualitativas, o de una y otra clase. En materia de política financiera las diferencias de este tipo pueden explicarse por el hecho de que:

- Los hábitos de consumo varían de una nación a otra, lo que puede conducir a una estructura diversificada del sistema de impuestos de consumo.
- Los diversos países no tienen los mismos puntos de vista acerca de la conveniencia de actuar sobre el consumo de ciertos bienes, por razones de política sanitaria
- Las opiniones divergen acerca del grado que debe alcanzar la redistribución de la renta, de la riqueza o de ambas.
- No todos los países tienen las mismas ideas sobre la relación que debe considerarse deseable entre las inversiones públicas y las privadas; así como, en general, sobre el volumen y la naturaleza de las obligaciones de Estado.
- La ética fiscal presenta variantes locales”²⁰²

Estos cinco puntos anotados, a mi parecer deben ser tomados en cuenta en los procesos de armonización, que como ya se ha manifestado se deben entender como aproximación de legislaciones, tomado en consideración las diferencias existentes en

²⁰² MORENO VALERO PABLO ANTONIO, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, 2001, Madrid, Pag. 19

los sistemas legales así como el modo de vida de los países miembros, aspecto que ha sido analizado detenidamente entre los países de la Unión Europea, así tenemos el ejemplo de la tarifa del impuesto al valor agregado que se buscó establecer una media de las tarifas que se estaban aplicando, buscando además no perjudicar a los países más débiles económicamente, estableciendo para ellos una tasas reducidas, hasta lograr que se “fortalezcan” al nivel de los demás países o mientras dura el sistema transitorio del IVA, lo que se desprende de los estudios establecidos en los diversos informes (como es el caso del Informe de Neumark) y de las directivas europeas (sexta directiva).

Este aspecto a pesar de que debería ser más sencillo en los países latinoamericanos miembros de la CAN, por ser más hegemónicos tanto en lo legal, social y económico; sin embargo de ello no se ha presentado de esa forma, en razón principalmente de aspectos políticos internos de cada país miembro, como de aspectos políticos a nivel de la Comunidad, estableciendo el mismo ejemplo, en los países de la CAN, no se buscó establecer un término medio con respecto a la tarifa o alícuota del IVA, sino por el contrario se ha tratado de equiparar a la tarifa más alta que se cuenta en la Comunidad, esto es del 19%, teniendo en cuenta que esta alícuota solo la tiene Perú y Chile, sin considerar que existe una diferencia de cinco puntos porcentuales –existiendo la posibilidad real que sea de nueve puntos, en el caso de Ecuador por la reducción de dicha tasa- de esta tasa a la que tienen algunos países como es el caso de Ecuador y Bolivia, que son los países menos desarrollados o más pobres de la región, con lo cual se pretende dar un salto muy abrupto en este sentido, pudiendo ocasionar varias distorsiones en el mercado que se busca lograr.

A modo de conclusión, la armonización fiscal significa actuar de tal modo que las consideraciones de tipo fiscal dejen de influir sobre los movimientos de bienes, servicios y factores de producción. Entonces los movimientos serán solamente para conseguir mejoras en la productividad y se cumplirá el objetivo de igualación de los precios. Es un requisito de la competencia, pero al mismo tiempo hace difícil actuar de forma diferente en un punto donde las cosas van peor, o van mejor, que en el conjunto.

El principal aspecto para lograr el proceso de armonización, es la consecución del Mercado Común, objetivo establecido en las dos comunidades objeto del presente estudio, sin embargo cabe destacar que es un Mercado en el cual no se presenten distorsiones, como pueden ser la diferencia de precios, paraísos fiscales entre otros aspectos que perjudican la libre competencia, es por ello que se ha decidido armonizar el impuesto al valor agregado por su característica de neutralidad en la imposición en los pasos previos a la introducción en el mercado de los bienes y servicios para consumo final, y la abrogación de los impuestos acumulativos polifase o de cascada y de los otros impuestos al consumo que existían antes del proceso de armonización especialmente en la Unión Europea.

No hay que olvidar que la armonización no es una finalidad de la Comunidad Europea, sino un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el Mercado Interior Europeo –agregamos mercado común latinoamericano-, que no puedan evitarse con el recurso a mecanismos de compensación, por ello se debe propugnar una armonización fiscal gradual, en la que se deben analizar todos los pro y los contra que pueden devenir de una decisión de armonización.

Al respecto cabe señalar que existen algunos tipos de distorsiones que se pueden presentar y estas son:

- *Distorsiones particulares*, que afectan a ciertos productos y tienen su origen en determinados impuestos;
- *Distorsiones generales*, que, en contraposición con las anteriores, afectan a muchos productos y tienen su origen en determinados impuestos;
- *Distorsiones temporales*, cuando los procesos económicos a los que afectan pueden adaptarse, sin necesidad de ningún factor exógeno, a la nueva situación que la distorsión crea; y
- *Distorsiones permanentes*, que implican la imposibilidad de que los procesos económicos a los que afecta la distorsión puedan adecuarse a la nueva situación creada por la misma.

A fin de evitar las distorsiones Cosciani se limita a exponer los principios que a su juicio deben integrar un sistema de principios informadores, que serían:

- No discriminación por nacionalidad

- Evitar los paraísos fiscales
- Evitar la doble imposición internacional
- No perjudicar la política comercial común
- Comportarse con fidelidad a la armonización o no dificultándola²⁰³

Cuando los países que conforman las dos comunidades tomen en cuenta las políticas dadas por Cosciani, el Mercado Común sería una realidad, y funcionaría como un mercado interno, sin distorsión alguna.

2. Comparación de los elementos constitutivos del IVA entre las dos comunidades.- A fin de realizar este punto, he tomado como base de información, la Sexta Directiva y sus modificaciones de la Unión Europea, y la Decisión 599 de la Comunidad Andina, en razón de ser la normativa que regula el IVA y su armonización en sus respectivas comunidades, a saber:

Como punto de partida cabe destacar que la Directiva es mucho más extensa y por tanto con mayor contenido que la Decisión, sin embargo ello no significa que sea lo correcto, pues cae en detalles a mi parecer innecesarios y que pueden llevar a confusión a los encargados de aplicarlas y sobre los contribuyentes que son a quienes rige, en tanto que la decisión deja muchos aspectos a ser regulados por cada uno de los países miembros, lo que podría ocasionar inconvenientes en el proceso mismo de armonización, pues cada uno de los países miembros legislarán de acuerdo a su realidad socio económica y política, existiendo la posibilidad de alejarse de los lineamientos de la Comunidad en la armonización.

La comparación la iniciaré con los considerandos de los dos instrumentos base de este análisis, estableciendo que dichos instrumentos tienen básicamente los mismos considerandos, independientemente que en el uno (directiva) se encuentren más elaborados e incluso un mayor número de considerandos, esto en razón de que con la Sexta Directiva ya se lograba la base imponible uniforme, es decir no es el primer

²⁰³ MORENO VALERO PABLO ANTONIO, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado” Pag. 198

instrumento que regula la armonización del IVA, y por ello en sus considerandos se hace referencia además a los inconvenientes o logros que se han obtenido hasta el momento²⁰⁴; situación que no ocurre en el campo de la Comunidad Andina. Los considerandos comunes de la directiva y la decisión son:

- El establecimiento de un mercado común, que debe contar con las mismas características de un mercado interior;
- Garantizar condiciones de competencia, buscando una seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios internos; y
- Garantizar la neutralidad del sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, a fin de evitar distorsiones en la economía.

Otro aspecto peculiar que se desprende de los dos instrumentos legales, es que en el caso de la Directiva, ésta prevé la creación de un Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido, el mismo que permitirá organizar una estrecha colaboración entre los Estados miembros y la Comisión en materia de IVA, aspecto que no lo encontramos en la Comunidad Andina, y que me parece interesante, ya que examinará las cuestiones planteadas por su presidente, sea por iniciativa de éste o por solicitud del representante de un Estado miembro, relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieran al Impuesto sobre el Valor Añadido,²⁰⁵ buscando con ello una mejor viabilización del proceso de armonización.

Ahora procederé a realizar el análisis de los principales elementos del IVA, como son sujetos pasivos, hecho generador, base imponible, tipos de imposición, exención, tarifa cero, aspectos que son tratados en la directiva y la decisión objeto de estudio.

²⁰⁴ Se puede mencionar a aspectos tales como “las nociones de hecho imponible y de exigibilidad del impuesto deben ser armonizadas para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del tipo comunitario entren en vigor con la misma fecha en todos los Estados miembros”, la conveniencia de crear una lista de exenciones, con el fin de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros; entre otros considerandos.

²⁰⁵ Artículo 29 de la sexta directiva

Hecho Generador: En el caso andino lo relativo al hecho generador lo encontramos en el artículo 5 de la decisión 599, que expresamente manifiesta: “Los impuestos tipo valor agregado *se generan en la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional*, acorde con el artículo 12 del esta decisión, y *la importación de bienes corporales muebles*”, el artículo 12 establece las reglas a fin de establecer el lugar donde se realice la prestación de servicios²⁰⁶

En el caso de la Unión Europea, lo encontramos en el artículo 2 que dice: “Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido: *1. las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal. 2. Las importaciones de bienes*”

De los dos artículos transcritos se desprende básicamente que el hecho generador del IVA en ambas comunidades es la misma, en el caso europeo se habla de realizadas a título oneroso, y en el caso andino se habla de transferencia y no especifica a que título, lo que da lugar a que el ámbito del hecho generador en el caso andino es más amplio ya que se incluyen las transferencias a título gratuito como pueden ser las herencias, legados y donaciones. Sin embargo de lo anotado en la decisión andina

²⁰⁶ Artículo 12 decisión 599, “Reglas para la territorialidad de los servicios.- Para los efectos de los impuestos tipo valor agregado que regula la presente Decisión, los servicios cuya prestación o ejecución trascienda las fronteras nacionales y que se mencionan a continuación, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

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

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

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

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

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

consta como que no se genera el IVA en el caso de sucesión, esto en el artículo 7 literal b).

El artículo 5 de la directiva nos da la definición de entrega de bienes, manifestando que es la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultadas atribuidas a sus propietarios, y no habla de las donaciones, por lo que se establece que las mismas no se encuentran gravadas como si lo están en la CAN.

En el campo andino existen casos en los cuales no se genera el IVA, que no es igual ni a exención ni a tarifa cero, y estos casos son: fusión, absorción, escisión o transformación de sociedades y demás formas de organización empresarial, la transferencia total de los negocios, cesión o transferencia de acciones, participaciones, o títulos valores; aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de personas no sujetas al impuesto; y aportes temporales de bienes a consorcios, “joint ventures” y demás figuras empresariales o entidades económicas similares y su reingreso a las entidades aportantes.

Con respecto al hecho generador ambos cuerpos normativos establecen reglas para determinar el lugar en el cual se realiza el mismo, al respecto cabe destacar que en la decisión se establece que se aplica el principio de destino, en tanto que en la Unión Europea como se manifestó en el segundo capítulo del presente trabajo, se encuentra aplicando un sistema transitorio de principio de destino, hasta llegar al principio de origen, sin embargo no se ve presente la intención de los países miembros de llegar o establecer un sistema definitivo en el cual se aplique el sistema de origen. La complejidad de las problemáticas relacionadas con la aplicación de ese sistema –en su mayor parte debido a la existencia de notables diferencias en las alícuotas IVA de los países miembros- condujo, por aplicación de la Directiva N. 91/680 del 16 de diciembre de 1991, a la introducción de una normativa de carácter transitorio (D.L. del 30 de agosto de 1993, n. 331, convertido en la ley del 29 de octubre de 1993, n. 427) destinada a ser sustituida a partir del 1 de enero de 1997, pero que, aún hoy, se encuentra vigente.

Base Imponible o Gravable: El artículo 11 de la directiva europea nos habla de este tema, estableciendo una base imponible para varios supuestos, así tenemos que:

1. Bienes y servicios:

- De manera general estará compuesta por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, el comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;
- por el precio de compra de tales bienes o bienes similares;
- por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios;
- por el valor normal de la operación que se trate.

2. En la importación de bienes la base imponible estará constituida por:

- Por el precio que el importador pague o deba pagar si tal precio es la única contrapartida
- Por el valor nominal, si no existiera precio pagado o que deba pagarse no es la única contrapartida del bien importado
- Los impuestos, derechos, gravámenes y tasas que se devenguen fuera del país de importación, así como los devengados en la importación misma, excepción hecha del propio IVA, los gastos accesorios, como comisiones, embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino, esto en la medida en que no estén ya comprendidos en ella de algún otro modo

En el caso de la CAN, encontramos el tema en el artículo 17 de la decisión, y expresa que la base gravable como se denomina en la decisión, incluye tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias, aunque estas últimas se facturen o convenga por separado, y aunque, consideradas independientemente, no estén sometidas al impuesto, es decir integran los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios, al igual que comisiones, sea que se pacten convengan o generen como accesorios o complementarios de la operación principal.

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

Como se puede observar, la directiva es mucho más específica, en tanto la decisión es mucho más general, es por ello que la decisión establece además que en todo lo no previsto en lo relativo a la determinación de la base gravable, los países miembros aplicarán su legislación interna.

Sujeto Pasivo: Como se sabe es el deudor de la obligación tributaria sustancial. Se consideran incluidos los términos de contribuyente y responsable o sustituto, entendiéndose como tales los agentes de percepción y retención.

Con respecto a este tema encontramos que en la CAN se consideran como sujetos pasivos de la relación tributaria a los conjuntos económicos, como son las comunidades de bienes, los consorcios o uniones temporales, los convenios de asociación “joint ventures” y demás convenios de colaboración empresarial, las sociedades de hecho, las sucesiones ilíquidas o indivisas, los patrimonios autónomos en virtud de contratos de fiducia y los fondos de cualquier índole, es decir se da la categoría de sujeto pasivo a entidades o mejor dicho comunidades o conjuntos económicos o de bienes.

En el caso de la UE, se consideran sujetos pasivos a quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades

que generan el IVA. Da la facultad para que los Estados miembros consideren como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional dichas actividades. El carácter de independiente excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

La directiva hace la aclaración que los estados, regiones, provincias, municipios y los demás organismo de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones; si bien este aspecto no consta en la decisión andina, si consta en las legislaciones interna de cada uno de los países miembros.

Exigibilidad del Impuesto: El artículo 15 de la decisión establece que el IVA se genera en forma instantánea y se causará en el caso de la venta de bienes y prestación de servicios con la entrega total del bien o con la terminación del servicio, en el caso de los contratos de tracto sucesivo, a medida que se haga exigible cada canon o cuota y en proporción al mismo pudiendo ser al momento de la emisión del comprobante o al momento del pago, o lo que ocurra primero, de acuerdo a lo establecido en la legislación interna de cada país; en el caso de la importación, con la nacionalización de bienes; en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, al momento de la prestación del servicio, en la fecha de registro del respectivo comprobante por parte del receptor del servicio o en la fecha en que se pague la contraprestación, lo que ocurra primero; y en el caso de los servicios público de acuerdo a lo establecido en la legislación interna de cada país.

Encontramos que el caso europeo es igual al andino, pues da todas la posibilidades que ha mencionado la decisión para la exigibilidad del impuesto, entendiéndose como tal el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento –los establecidos-, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

Tarifa del impuesto: A fin de conseguir el Mercado Común que buscan las dos comunidades, es necesaria la eliminación de las fronteras fiscales, y para evitar una distorsión en la competencia y con ello en la economía, es necesario realizar una aproximación entre los tipos impositivos, lo que es diferente entre las dos comunidades, pues en el caso de la Comunidad Andina tenemos dos tipos, uno normal y uno reducido, en tanto que en la Unión Europea establece un tipo normal dentro de una franja porcentual (12% al 25%), y dos tasas reducidas, y elimina las supertasas.

Así tenemos que la decisión 599 de la CAN, en su artículo 19 establece: “Los impuestos tipo valor agregado tendrán una tasa general, la cual no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos al consumo”, es decir establece un máximo pero unos márgenes entre los cuales deben oscilar las tasas generales en los países miembros, lo que a mi criterio podría ocasionar inconvenientes, especialmente en aspectos de competencia, en el evento de que exista una gran diferencia entre los extremos de los tipos que realmente se apliquen dentro de los países de la comunidad, considero que se debería hacer un estudio macroeconómico al respecto, a fin de llegar a establecer los márgenes entre los cuales deben encontrarse las tasas para no tener efectos nocivos en el mercado, pues podrían ocasionar una variación entre los precios de un país a otro.

Esta decisión establece una tasa preferencial pues establece: “Los Países Miembros podrán fijar una sola tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa general, - añadimos sería una tasa del 5.70% si tomamos la tasa del 19% establecida como máximo-, para grabar los bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión se encuentran excluidos”, teniendo un plazo de 10 años para dar cumplimiento a lo establecido, que lamentablemente hasta la fecha de elaboración de esta tesis no se ha cumplido.

Al respecto en la Unión Europea, contamos con la Directiva 92/77/CEE DEL CONSEJO de 19 de octubre de 1992 por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE, que hace relación al tema que nos ocupa en el momento, esto es la aproximación de los tipos del IVA, estableciendo que a partir del 1 de enero de 1993, se aplicará un tipo normal

–denominado general en la CAN- que hasta el 31 de diciembre de 1996 no podrá ser inferior al 15%, regula a demás que los estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos, que no podrán ser inferiores al 5% y se aplicarán solamente a las entregas de bienes y servicios de las categorías enumeradas en el Anexo H. Establece que los Estados miembros que, el 1 de enero de 1991, estuviesen aplicando un tipo impositivo reducido a la entrega y prestación de servicios no contemplados en el Anexo H, podrán aplicar a los suministros de dichos bienes y servicios el tipo reducido o uno de los dos tipos reducidos, siempre que el tipo no sea inferior al 12%,²⁰⁷ se eliminan definitivamente los super tipos.

Se puede apreciar que la directiva es realizada en base a un análisis propio de los tipos existentes en la comunidad, cuales son las realidades, e incluso los bienes y servicios exentos, para así establecer el tipo o tipos más acordes, sin producir distorsiones en el mercado por diferencias radicales de precios, especialmente en países fronterizos, la tabla de los tipos del IVA en la Unión Europea se encuentra ya incorporada en el capítulo anterior, de la cual se desprenden los tipos que han adoptado todos los países miembros, sabiendo que los países con el tipo normal más alto (25%) es Suecia y Dinamarca, siguiéndolo Finlandia, Polonia, Bélgica, Irlanda y Portugal, los países con el tipo normal mínimo son Alemania, España y Luxemburgo. Con respecto a los tipos reducidos, todos los países los usan salvo Dinamarca, Eslovaquia y Bulgaria. En el caso andino, los tipos que se aplican oscilan desde 12% al 19%, ninguno de ellos debería reducirlo pues el máximo que contempla la decisión es de 19%, y con esta tasa se encuentra Perú; los tipos reducidos los utilizan Colombia, y Venezuela, siendo ellos quienes aplican también un tipo aumentado, al respecto no dice nada la decisión, por lo que se deduce que no podrían continuar, pues afectarían al desarrollo normal del mercado.

Considero que los países andinos deberían seguir el ejemplo europeo, principalmente con respecto a la voluntad política de acoger lo que se establece por la normativa comunitaria, para así caminar en el proceso de armonización, y en dicho camino poder establecer los inconvenientes que se producen, para en la marcha establecer y buscar las soluciones, en la CAN aún no se han abierto las fronteras fiscales como se

²⁰⁷ Artículo 1.4.e de la directiva 92/77/CEE

debería y como está previsto y por ello es difícil saber o determinar si los tipos impositivos existentes, ocasionarían o no un desfase en la competencia, en los precios y por ende en el mercado.

Exenciones: Con relación a este tema me ha llamado profundamente la atención, la gran diferencia existente entre las dos comunidades, así tenemos que en la CAN las exenciones son completamente reducidas si las comparamos con la UE, y así lo expresa un experto en impuesto del BID al decir: “Sin embargo, hay menos exenciones en la Comunidad Andina que en Europa”, Aregua Barreix en realidad, dice, el acuerdo sobre el IVA de la Comunidad Andina podría servir de modelo para la integración de impuestos de otros bloques sub-regionales, tales como el Mercado Común Centroamericano y Mercosur.

Así tenemos que en la CAN, las exclusiones como se llama a las exenciones, son las siguientes:

1. En cuanto a bienes:

- Importaciones realizadas por funcionarios diplomáticos
- Importaciones de bienes realizadas por organismos internacionales
- Importaciones de bienes donados provenientes del exterior destinadas al sector público y organizaciones privadas sin ánimo de lucro con fines de salud, educación y utilidad común; y,
- El equipaje acompañado o no acompañado de acuerdo a lo tipificado en la legislación nacional

2. En cuanto a los servicios:

- Educación
- Salud

- Transporte nacional de pasajeros, salvo el aéreo
- Servicios de intermediación financiera

Las demás exenciones o exclusiones que existan en los países miembros deberán ser eliminadas de manera gradual, pues a partir del comienzo del décimo primer año de la entrada en vigencia de la Decisión 599, solo podrán ser las que se han anotado, es decir los países deberán eliminar las exenciones que mantienen y fueron analizados en el primer capítulo de esta tesis, lo que a mi criterio de llegarse a dar, ocasionará un gran descontento a nivel interno de los países miembros, pues se eliminarían varios o la mayoría de los beneficios (exenciones) que se han concedido básicamente en razón de aspectos socio económicos de los países, es decir, ocasionará un descontento a todo nivel, por ello tengo dudas que se haya realizado el correspondiente análisis para establecer una norma de dicho alcance, pues afectaría directamente a la economía de los ciudadanos, claro está que se verá reflejado en el incremento de la recaudación en las arcas fiscales.

En el caso de la Unión Europea, que son países mucho más ricos que los nuestros que conforman la Comunidad Andina, mantiene un gran número de exenciones, a diferencia de la CAN, pues tenemos que su Sexta Directiva establece: “En el **interior del país** –añadimos que es todo el ámbito de aplicación del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea- pueden practicarse exenciones en favor de ciertas actividades de interés general, operaciones de seguro y reaseguro, arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles (con excepción de las operaciones de alojamiento, los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos, los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija y los alquileres de cajas de seguridad), las entregas de bienes que estuvieran afectados a una actividad declarada exenta y a otras muchas operaciones como la concesión y la negociación de créditos, las operaciones y las negociaciones relativas a depósitos de fondos, pagos y giros, las operaciones y la negociación relativas a las divisas, las operaciones y negociaciones relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones (...).

Pueden aplicarse asimismo exenciones a las **importaciones**, en concreto a las importaciones definitivas de bienes cuya entrega por los sujetos pasivos del impuesto esté exenta en cualquier caso en el interior del país; a las importaciones de bienes que se realicen en régimen de tránsito; a las importaciones de bienes respecto de las que se haya formalizado declaración de importación temporal y a las que son de aplicación, por tanto, las normas sobre franquicia aduanera, o a las que se aplicaría esta franquicia si procedieran de un país no comunitario; a las importaciones definitivas de bienes que gocen de un régimen de franquicia excepcional en los derechos de aduanas, o que fueran susceptibles de gozar del mismo si su importación procediera de países extracomunitarios. No obstante, los Estados miembros están facultados para no conceder la exención, en particular si ésta implica una amenaza grave para las condiciones de competencia del mercado interior.

Además de ello, pueden aplicarse exenciones a las operaciones de exportación, las operaciones asimiladas y los transportes internacionales, así como exenciones especiales vinculadas al tráfico”²⁰⁸

Como se puede apreciar, en la Unión Europea existen un mayor número de exenciones que en la CAN, a pesar de que las economías europeas son más sólidas que las andinas, probablemente se estableció esta variedad de exenciones para agradar a todos los países miembros, y no unificar las legislaciones en este punto específico del IVA.

Todo lo establecido en el presente capítulo se encuentra plasmado en el siguiente cuadro comparativo:

<u>EVENTO</u>	<u>UNION EUROPEA</u>	<u>COMUNIDAD ANDINA</u>
Inicio del Proceso	1959 con la creación de la Comunidad Europea del Carbón y el Acero	Con la suscripción del Acuerdo de Cartagena en 1969
Instituciones que conforma	• Comisión	• Consejo Presidencial Andino

²⁰⁸ Sexta Directiva sobre el IVA: base imponible uniforme, obtenida de <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l31006.htm>, consultada el 26 de julio de 2006, a las 12h18

- Consejo
- Parlamento,
- Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
- Tribunal de Cuentas
- Comité Económico y Social
- Comité de Riesgos
- Banco Europeo de Inversiones
- Banco Central Europeo
- Consejo Europeo
- Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores
- Comisión
- Secretaría General
- Tribunal de Justicia
- Parlamento Andino
- Consejo Consultivo Empresarial y Laboral
- Corporación Andina de Fomento y Fondo Latinoamericano de Reservas

Tribunal de Justicia	Contó con él desde un inicio	Se creó cuando la Comunidad se encontraba en crisis, esto es en 1979
Implementación del impuesto al valor agregado	Los países miembros de la Comunidad Europea con la finalidad de lograr el mercado común debieron incorporar el IVA como impuesto, para lo cual tomaron el modelo utilizado en Francia, que era el único país que contaba con este impuesto	Todos los países cuentan con el IVA, no fue necesario implementarlo.

COMPARACIÓN DE LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IVA

<u>EVENTO</u>	<u>UNION EUROPEA</u>	<u>COMUNIDAD ANDINA</u>
Normativa	Sexta Directiva Regula a mayor detalle, pudiendo ocasionar dificultad en aplicarla	Decisión 599 Deja muchos aspectos a ser regulados por las legislaciones internas
Comité del IVA	Creado por la directiva, con el objeto de organizar una estrecha relación entre los estados y la comunidad	No cuenta con dicho comité
Hecho generador	1. las entregas de bienes y prestaciones de servicios	1. Venta o transferencia de bienes,

	<p>realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.</p> <p>2. Las importaciones de bienes</p>	<p>2. Prestación o utilización de servicios en el territorio nacional, y</p> <p>3. Importación de bienes muebles.</p>
Principio de Tributación	<p>Se busca llegar a aplicar el principio en origen, sin embargo en la actualidad de encuentran en un sistema transitorio que aplica el principio de destino</p>	<p>Aplica el principio de destino</p>
Base imponible o gravable	<p>1. Bienes y servicios:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ De manera general estará compuesta por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, el comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones; ➤ Por el precio de compra de tales bienes o bienes similares; ➤ Por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios; ➤ Por el valor normal de la operación que se trate. <p>2. En la importación de bienes la base imponible</p>	<p>Bienes y servicios: incluye tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias, es decir integran los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios</p> <p>Importaciones: Está constituida por el valor en aduana de la mercancía adicionado con los derechos e impuestos aduaneros que deban pagarse y toda otra erogación que tenga que efectuar el importador para el despacho aduanero que figure en la declaración de importación o documento equivalente.</p>

estará constituida:

- Por el precio que el importador pague o deba pagar si tal precio es la única contrapartida

- Por el valor nominal, si no existiera precio pagado o que deba pagarse no es la única contrapartida del bien importado

- Los impuestos, derechos, gravámenes y tasas que se devenguen fuera del país de importación, así como los devengados en la importación misma, excepción hecha del propio IVA, los gastos accesorios, como comisiones, embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino, esto en la medida en que no estén ya comprendidos en ella de algún otro modo

Sujeto Pasivo

Quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades que generan el IVA.

Se consideran también sujetos pasivos a los conjuntos económicos o de bienes

Los estados, regiones, provincias, municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos

Exigibilidad del impuesto	Se genera en forma instantánea y se causará: Bienes y servicios: con la entrega total del bien o con la terminación del servicio, Importaciones: Con la nacionalización de bienes	Se genera en forma instantánea y se causará: Bienes y servicios: con la entrega total del bien o con la terminación del servicio, Importaciones: Con la nacionalización de bienes
Tarifa del Impuesto	Un tipo normal dentro de una franja porcentual (12% al 25%), dos tasas reducidas, y se eliminan las supertasas.	Dos tipos, uno normal (no podrá ser superior al 19%) y uno reducido (no deberá ser inferior al 30% de la tasa general)
Exenciones	Contiene mayor número de exenciones que en la CAN	Son muy reducidas

CONCLUSIONES

Una vez terminado la investigación y con ello el presente trabajo, considero importante realizar ciertas puntualizaciones y conclusiones, las mismas que sin seguir un orden de importancia son:

1. Es evidente la falta de decisión, principalmente política, por parte de los países que conforman las comunidades, en el caso que nos ocupa, sería la Comunidad Andina, y la Unión Europea, sin embargo, se puede establecer que esta voluntad o decisión es diferente entre dichas comunidades, así tenemos:

A) En la Unión Europea en un principio sus Estados integrantes contaron con la decisión para iniciar el proceso de armonización fiscal, sin embargo dicha voluntad se ha visto estancada en los actuales momentos, pues en la Unión Europea se cuenta con un sistema transitorio del IVA, en donde predomina el principio de tributación en destino, el mismo que acarrea inconvenientes y va incluso en contra de algunas características propias del impuesto, impidiendo la eliminación de las fronteras fiscales; no teniendo la voluntad para avanzar a un sistema definitivo del IVA, en el cual básicamente se ajuste al principio de tributación en origen; impidiendo con ello llegar al propósito planteado en el Tratado Constitutivo, esto es el Mercado Común, siendo éste el objetivo principal y final de la armonización tributaria

B) En la Comunidad Andina por el contrario, hasta el momento no existe la voluntad y decisión de los Estados miembro de asumir una política clara en materia fiscal acorde con la búsqueda de un Mercado Común Latinoamericano, al punto que la Decisión 599, que comienza a tratar y buscar pautas sobre el tema, estableciendo plazos para que dichos Estados acoplen sus legislaciones a este fin, sin existir hasta el momento evidencias al respecto, es así que se ha

dictado la Decisión 635, que modifica las Decisiones 599 y 600 relativas a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo, en lo relativo a la extensión de los plazos, puesto que no ha existido la voluntad de los Estados miembros de incorporar en sus respectivas legislaciones las recomendaciones dadas por la Comunidad en materia tributaria, con el único propósito de llegar a conseguir dicho mercado.

C) El estancamiento que se habla en los literales A) y B), se dan básicamente a la inestabilidad del ordenamiento jurídico tributario, la falta de capacidad para alcanzar el consenso político, la incapacidad para elaborar programas de armonización tributaria, la pluralidad de disposiciones especiales en todos los ordenamientos jurídicos – tributarios y la complejidad de las leyes tributarias, considerando también la sensibilidad existente por parte de los países miembros con respecto al impuesto que mayor ingreso les representa. Resumiendo, en lo que tiene que ver con el IVA, sumado además que los tratados constitutivos no han conferido competencia a la Comunidad a fin de que se desarrolle una legislación fiscal comunitaria, aplicable a todos y cada uno de los países miembros.

2. Considero que es indispensable armonizar la base imponible así como los tipos o alícuotas a ser aplicados, a fin de con ello conseguir la neutralidad que es una de las características esenciales del impuesto al valor agregado, pues con ello no se distorsionaría la competencia requerida en el Mercado Común, evitando se creen paraísos fiscales, y evasiones de cualquier tipo, especialmente la “confusión” de los sujetos pasivos al darle a determinado bien la categoría que le corresponde a otro bien, o aplicar una tasa reducida a un bien que le ha sido asignada una tasa mayor, es por ello que considero que debería buscarse a lo menos en la Comunidad Andina –por ser menor el número de países a integrarse- una alícuota única y no diferenciada, o por lo menos con una diferencia porcentual no mayor a dos puntos, y no como

cuentan en la Comunidad Europea, con una variedad mayor en cuanto a alícuota se refiere

3. Debe tomarse en cuenta en toda armonización algunos inconvenientes, entre los que podemos dejar señalados, a saber:

A) *Prioridades sociales*: es difícil instaurar bruscamente gravámenes sobre productos exentos desde siempre en ciertos países, como por ejemplo, el vino en Italia y Alemania, el fuel-oil doméstico en Bélgica y Luxemburgo.

B) *Diferentes estructuras de consumo*: una modificación demasiado rápida de gravámenes puede entrañar cambios bruscos en los hábitos de los consumidores, creándose así dificultades para ciertas producciones tradicionales.

C) *Los ingresos fiscales*: la armonización brusca conllevaría modificaciones en la recaudación y restringiría el margen de maniobra de los ministros de Hacienda

4. Por último, y en virtud de que esta en boga lo expuesto por varios presidentes de América del Sur, me referiré aunque si bien no es parte de mi trabajo, pero esta vinculado íntimamente con nuestra área fiscal, para dar una conclusión creo pertinente citar a Gabriel Rosas Vega, quien opina que la cuestión de la moneda única para los países suramericanos, planteada varias veces por el presidente peruano Alan García, no es conveniente. "Por razones económicas, y sin desconocer que la práctica de compartir monedas tiene ventajas, es necesario ignorar la iniciativa", subraya. Indica, además, que "para poner en práctica cualquier decisión es preciso prepararse muy bien. El ejemplo de los pasos dados por los países de la Unión Europea en orden a crear las condiciones adecuadas para el correcto funcionamiento del euro es bien ilustrativo", señala. "¿Cómo hacer para que economías paralelas y no complementarias, con baja disciplina fiscal, con notorias falencias en el ámbito institucional, con dificultades serias en materia de concepción y

aplicación del modelo de desarrollo que les permita avanzar en el proceso, con sistemas políticos tremendamente inestables y con índices de pobreza y de miseria francamente deplorables logren la homogeneidad necesaria para poner en marcha la idea de una moneda única? A años luz estamos en ese campo", puntualiza,²⁰⁹ es decir para llegar a establecer una moneda común, necesariamente se debe llevar a cabo la armonización fiscal, que conlleva a la creación del Mercado Común, sin lo cual es ilógico pensar en adoptar una moneda común, pues este es el último paso conocido de los procesos de integración, al mismo que no se puede llegar si no se dan los pasos anteriores como es el caso de la armonización fiscal.

El camino que falta por transitar a fin de llegar a una verdadera integración andina, es significativo, existiendo dentro de este trabajo, los lineamientos que se podrían seguir a fin de conseguirlo, claro está, dichos lineamientos se han basado en lo acontecido en la Comunidad Europea, pues es el proceso de integración más avanzado en la actualidad, considerando a demás como indispensable que los países miembros de la Comunidad Andina tomen conciencia de lo indispensable que resultan los procesos de integración, a fin de enfrentar la realidad que estamos viviendo, y que como ya se dijo es el de la globalización, pues es indiscutible que la unión hace la fuerza, siendo justamente esta unión lo que falta a fin de que la Comunidad Andina pueda cumplir con los fines por los cuales fue creada.

²⁰⁹ Diario, EL PAIS de Cali, consultado el siete de febrero de 2007, a las 9h57

BIBLIOGRAFIA

- **VALDES COSTA**, Curso de Derecho Tributario, Tercera Edición, Temis, Bogotá – Colombia, 2001
- **JOSE LUIS PEREZ DE AYALA**, “Explicación de la Técnica de los Impuestos”, Segunda Edición, Editorial de Derecho Financiero
- **MARTÍN QUERALT JUAN, LOZANO SERRANO CARMELO, TEJERIZO LOPEZ JOSE M., CASADO OLLERO GABRIEL**, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Décimo Sexta Edición, Editorial Tecnos, Madrid 2005
- **PLAZAS VEGA MAURICIO**, “El IVA en los Servicios” Editorial Temis, Santa Fe – Bogota, 1993
- **ASOREY * ATCHABAHIAN * BAISTROCCHI * BOACCHIARDO * BULIT GOÑI * CASÁS * DAMARCO * DÍAZ SIEIRO * GARCÍA BELSUNCE * MORDEGLIA * NAVARRINE * NAVEIRA DE CASANOVA * SCHINDEL * SPISSO * TARSITANO * TEIJEIRO * TELERMA DE WURCEL * TORRES * VILLEGAS * ZICCARDI**, “Tratado de Tributación” Tomo I Derecho Tributario, Volumen 1 Y 2, Editorial Astrea, Buenos Aires - Argentina, 2003
- **MORENO VELARO PABLO ANTONIO**, “La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado”, Colección Estudios CES, Primera Edición, Madrid – España, marzo de 2001
- **URIBE RESTREPO Fernando**, “El Derecho de la Integración en el Grupo Andino”, Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. Primera Edición, Quito – Ecuador, 1990.
- **MONTAÑO GALARZA CESAR**, “Manual de Derecho Tributario Internacional” Primera Edición, Corporación Editora Nacional, Quito-Ecuador, 2006
- **INSTITUTO ECUATORIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, Memorias de las III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, llevadas a cabo el 9. 10. 11 de julio de 2003, en la ciudad de San Francisco de Quito, Ecuador.

- **GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario” Tomo III, Parte Especial, El derecho tributario vigente, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1997**
- **UCKMAR VICTOR, Coordinador, “Curso de Derecho Tributario Internacional” Tomo II, Editorial Temis S. A., Bogotá – Colombia, 2003**
- **DIAZ, Vicente O, Director, “Tratado de Tributación Tomo II, Política y economía tributaria” Volumen 1 y 2, Editorial Astrea, Buenos Aires – Argentina, 2004**
- **EKMEKDJIAN, Miguel Ángel, “Introducción al Derecho Comunitario Latinoamericano”, Ediciones Desalma, Buenos Aires – Argentina, 19996**
- **MARTINEZ, Filiberto Pacheco, “Derecho de la Integración Económica”, Editorial Porrúa, México, 1998**
- **COSSIO, Fernando y otros “La equidad fiscal en los países andinos, Comunidad Andina, Secretaría General, Lima – Perú, 2006”**
- **Aimée Figueroa Neri, Coordinadora, “Tópicos Fiscales Contemporáneos” CUCEA, Gualadajara - México**
- **MEMORIAS, XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo 2, Ecuador - 2004**

DICCIONARIOS

- **DR. RODRIGO PATIÑO Y DR. TEODORO POZO, LEXICO JURIDICO TRIBUTARIO, COORPORACIÓN LATINOAMERICANA PARA EL DESARROLLO, ECUADOR, 1996**
- **DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA, NUEVA EDICION TOTALMENTE ACUTALIZADA, MADRID, 2001**
- **DICCIONARIO JURÍDICO OMEBA**
- **DICCIONARIO JURÍDICO ANBAR, con Legislación Ecuatoriana, Fondo de Cultura Ecuatoriana, Cuenca – Ecuador, 1997**

NORMATIVA

- **DECISION 563 – CODIFICACIÓN DEL ACUERDO DE INTREGRACIÓN SUBREGIONAL ANDINO (ACUERDO DE CARTAGENA)**
- **DECISIÓN 330.- ELIMINACIÓN DE SUBSIDIOS Y ARMONIZACIÓN DE INCENTIVOS A LAS EXPORTACIONES INTRASUBREIONALES**
- **DECISIÓN 388.- ARMONIAZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS COMO INCENTIVOS A LAS EXPORTACIONES DE BIENES.**
- **DECISIÓN 599.- ARMONIZACIÓN DE ASPECTOS SUSTANCIALES Y PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO**
- **DECISIÓN 600.- ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS TIPO SELECTIVO AL CONSUMO**
- **DECISIÓN 635.- MODIFICACIÓN DE LAS DECISIONS 599 Y 600 RELATIVAS A LA AMORNIZACIÓN DE ASPECTOS SUSTANCIALES Y PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO Y ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS TIPO SELECTIVO AL CONSUMO**
- **CODIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO**
- **LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO ECUATORIANO**
- **REGLAMENTO A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO ECUATORIANO**
- **MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO PARA LATINOAMERICA**

ARTÍCULOS

- **DR. MARCEL TANGARIFE “LA SUPRANACIONALIDAD EN EL CONSTITUCIONALISMO LATINOAMERICANO: EL CASO DE LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA”**

- **DR. MARCEL TANGARIFE F “SISTEMA JURISPRUDENCIAL EN EL PROCESO ANDINO”**
- **DONATO FERNÁNDEZ NAVARRETE, CATEDRÁTICO DE ECONOMÍA APLICADA “LA ARMONIZACIÓN FISCAL”**

PAGINAS WEB

- www.comunidadandina.org
- www.eumed.net/cursecon/ecolat
- <http://rrpac.upr.clu.edu/~cicia/Datos/Trabajos/IVA.doc>
- www.southlink.com.ar/vap/iva.htm
- <http://www.uv.mx/iiesca/revista2001-1/tributario.htm>
- <http://www.latinlaws.com/legislacion/modules/mylinks/viewcat.php?cid=91>
- http://www.congreso.gob.pe/biblio/artic_29.htm
- <http://www.enlared.org.bo/2005/Legislacion%20Docs/tributario/Ley2492.doc>
- <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/40e3a06b1acef77d05256f0b0077bea5?OpenDocument>
- <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/index.html>
- http://www.sri.gov.ec/pages/guia_contribuyente/principales_impuestos/guia_iva/iva.html
- http://www.sri.gov.ec/pages/guia_contribuyente/contribuyentes_especiales/contribuyentes_especiales.html
- <http://www.enlared.org.bo/2005/Legislacion%20Docs/tributario/LEY843.doc>
- <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/>
- <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l31006.htm>
- http://www.fidevalores.com/index.asp?spg_id=27
- <http://www.fiscal-impuestos.com/node/122>
- www.gesionforestal.cl
- http://portal.sat.gob.gt/ct/portal/index.php?option=com_content&task=view&id=90&Itemid=204
- http://www.fidevalores.com/index.asp?spg_id=26
- http://www.mega-consulting.com/diccionario_juridico.htm

- http://www.seniat.gov.ve/pls/portal/docs/PAGE/SENIAT_CA/02INFORMACION/2.1TRIBUTOS_INTERNOS/2.1.2IMPUESTOS_NACIONALES/2.1.2.3IMPUESTOS_IVA/IVA04_BASE_IMPONIBLE.PDF#search=%22al%203%ADcuota%20tributaria%22
- <http://rrpac.upr.clu.edu/~cicia/Datos/Trabajos/IVA.doc>
- http://www.sri.gov.ec/pages/guia_contribuyente/guia_facturacion/preguntas_frecuentes/preguntas_frecuentes_facturaci.html#ejercer_credito
- <http://www.eltiempo.com.ec/internacionaln2.htm>
- www.iadb.org/idbamericana/index.cfm?thisid=3518
- www.uam.es/personal_pdi/economicas/tsanz/amb/fiscal.armonizacion_sanz.xtf
- http://www.unav.es/tributario/Documentos/2005/AEDAF%20-Plan_Fraude.pdf
- <http://www.revistasice.com/estudios/Documen/bice/2682/BICE26820301.PDF>

ANEXO UNO

RETENCIONES EN LA FUENTE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)							
AGENTE DE RETENCION	INSTITUCION PUBLICA	CONTRIBUYENTES ESPECIALES	SOCIEDADES	PERSONAS NATURALES			
				OBLIGADA A LLEVAR CONTABILIDAD	NO OBLIGADA A LLEVAR CONTABILIDAD		
					EMITE FACTURA	CON LIQUIDACIÓN DE COMPRAS	ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES Y SERVICIOS PROFESIONALES
INSTITUCION PUBLICA	NO RETIENE	NO RETIENE	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	SERVICIOS 100%
CONTRIBUYENTE ESPECIAL	NO RETIENE	NO RETIENE	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	SERVICIOS 100%
SOCIEDAD	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	SERVICIOS 100%
PERSONA NATURAL OBLIGADA A LLEVAR CONTABILIDAD	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	SERVICIOS 100%
SUCESION INDIVISA OBLIGADA A LLEVAR CONTABILIDAD	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	BIENES 30% SERVICIOS 70%	BIENES 100% SERVICIOS 100%	SERVICIOS 100%
PERSONA NATURAL NO OBLIGADA A LLEVAR CONTABILIDAD	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE
SUCESION INDIVISA NO OBLIGADA A LLEVAR CONTABILIDAD	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE	NO RETIENE