

Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación

*Fabiola Valenzuela Vera**

RESUMEN

Los procesos de cambio que propiciaron la adopción del dólar como moneda única en el Ecuador, si bien fueron devastadores en la economía, dieron la oportunidad de establecer nuevas políticas a través de las cuales se logró la apertura de la economía nacional a lo que se denomina "globalización", rigiéndose por el libre mercado, lo que obligó a revisar y modificar las legislaciones de los países que forman parte de esta libre economía y comercio para enmarcarlas dentro de los lineamientos actuales y evitar conflictos normativos y económicos al momento de realizar las transacciones.

En el Ecuador la adopción del dólar significó la pérdida en la toma de decisiones de tipo monetario, sin embargo, no quedaron rezagadas las relaciones comerciales a nivel mundial, y se tomaron medidas para fortalecer el Servicio de Rentas Internas (SRI), mejorando las políticas y sistemas para evitar la evasión fiscal.

PALABRAS CLAVE: devolución del impuesto, IVA, contribuyentes.

ABSTRACT

The change processes in Ecuador that led to the adoption of the dollar as its single currency, though devastating for the economy, also gave this country the opportunity –being ruled by the free market– to establish new policies through which the opening up of the national economy to what is called "globalization" was achieved; situation that requires to revise and amend the laws of the countries that are part of this free economy and free trade framed within the current guidelines and avoid policy and economic conflicts at the time of carrying out the transactions.

* Asesora Jurídica de la Compañía DEPALSA, docente en la Universidad Internacional del Ecuador.

In Ecuador, adopting the dollar meant the loss of decision-making concerning money; however, the global trade relationships were not left behind, and measures to strengthen the Internal Revenue Service (IRS) were taken, improving the policies and systems that prevent tax evasion.

KEY WORDS: tax refund, VAT, taxpayers.

FORO

ANTECEDENTES DEL IVA EN EL ECUADOR

Antes de entrar de lleno a tratar el tema del presente trabajo, la restitución del IVA a los exportadores, es necesario mencionar los antecedentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el Ecuador.

El impuesto en cuestión fue adoptado en territorio ecuatoriano mediante Ley No. 056-Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), vigente a partir del 1 de enero de 1990, consecuencia de una corriente mundial originada en Francia en 1954 y no de la Decisión 330 de la Comunidad Andina (CAN) que se emitió en 1992, refiriéndose por primera vez al tratamiento de incentivos tributarios y no tributarios para las exportaciones, que por primera vez hacía referencia a los impuestos indirectos.¹

Cabe señalar que el IVA en sus orígenes no adoptó un régimen de tarifas diferenciadas, ya que desde su incorporación tuvo una tarifa única del 10% que posteriormente ha variado hasta el actual 12%. Sin embargo, se decidió otorgar exenciones o tarifa “cero” a bienes y servicios de primera necesidad. *Este sistema intenta otorgar un ámbito de progresividad al impuesto, a fin de no repercutir en el consumo de quienes tienen menor capacidad contributiva.*²

En América Latina, el Ecuador se ubica entre los países con mayor grado de concentración del ingreso. Según un estudio de trece países realizados por el BID, el Ecuador era, hacia 1995, el tercer país más inequitativo en la región, luego de Brasil y Paraguay.³ Este medidor refleja la falta de equidad respecto de los ingresos entre los diferentes estratos sociales.

La recaudación tributaria en el Ecuador registró un importante aumento en 2010, debido a una reducción de la evasión y a un incremento en la actividad económica.

1. Mauricio Durango Pérez, *Los efectos del IVA en la economía ecuatoriana*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, XXII ILADT, 2004, p. 271.

2. *Ibid.*, p. 274.

3. BID, *Progreso económico y social en América Latina*, Informe 1998-99, Washington D. C., 1999.

*Entre enero y septiembre de 2010, la recaudación del IVA creció en un 21.5% con respecto al mismo período de 2009.*⁴

A fin de comprender el sentido y el objeto del incentivo a las exportaciones, mediante la restitución del IVA, es necesario entender los principios tributarios que se manejan a nivel internacional y bajo los cuales el régimen nacional pretende adecuar su legislación. Estos principios que se han tomado como referencia para verificar la eficiencia y respeto hacia los contribuyentes son:

- 1.1. Principio de neutralidad impositiva; y
- 1.2. Cláusula de No discriminación.

NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

*Un impuesto, como dice Duverger, es “neutro”, “cuando no tiene por objeto ejercer una presión sobre los contribuyentes para incitarlos a una acción o a una abstención cualquiera”.*⁵

Según Plazas Vega, son condiciones indispensables de la neutralidad los principios de “igualdad”, ya que un tratamiento desigual puede desestimar ciertas actividades y dar incentivo a otras en las cuales el régimen tributario sea más favorable; y el principio de “moderación”, por la directa relación que existe entre el tributo y la capacidad de pago del contribuyente, ya que mientras más elevado sea el gravamen es mayor su efecto en relación con las actividades sociales o individuales afectadas.

Continuando con esta posición se puede determinar que no es posible la existencia de impuestos totalmente neutros, ya que todos privan al contribuyente de una parte de su renta.

Si bien se considera que un buen sistema tributario debe interferir lo menos posible en las decisiones de mercado, es necesario señalar que existen excepciones, como por ejemplo el caso de la existencia de fallas de mercado, es decir, los impuestos pueden tener una función correctora de la actividad económica y de reasignación de recursos; la razón de ser de la mayoría de impuestos sobre los consumos específicos (por ejemplo, sobre combustibles, licores, cigarrillos) es corregir externalidades negativas (por ejemplo, polución, daño a la salud), lo que hace que no sean impuestos neutrales. En otras palabras, en casos como estos solo cabe la neutralidad entre contribuyentes, no la neutralidad entre productos o sectores.

4. [<http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/8/41898/P41898.xml&xsl=/de/tpl/p9f.xsl&ase=/tpl/top-bottom.xsl>Balance]. Preliminar de las economías de América Latina y el Caribe 2010, Ecuador, diciembre 2010, CEPAL.

5. Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto al valor agregado-IVA*, Santa Fe de Bogotá, Temis, 1998.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO (IVA) Y EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

Constituye una modalidad de impuesto plurifásico que recae también sobre la totalidad de las operaciones de venta que se realizan en el sistema, cualquiera que sea la fase o estadio en que se efectúe, el que grava ya no la totalidad del precio sino únicamente el “valor agregado” o “valor añadido”. Así es que a diferencia de los impuestos en cascada, en el IVA la base imponible está formada solamente por el “valor añadido” en la fase en que se somete a gravamen, y no por el precio total de venta. Esto permite eliminar muchos de los inconvenientes de la modalidad multifásica sobre el precio total y alcanzar objetivos tan importantes como los de neutralidad, uniformidad de la carga fiscal y transparencia.

La obligación tributaria de pagar la cuota nace no por el hecho de tener la condición de fabricante, mayorista o minorista, sino porque el empresario ha agregado valor a los productos, bienes o servicios que entrega o presta dando lugar a la existencia de valor añadido, y sin que el gravamen que se origine por tal motivo tenga relación más que con el importe del mismo. Es decir, que el importe del gravamen que un producto lleva anexado en el momento de su consumo no dependerá del mayor o menor número de transacciones de que el bien haya sido objeto hasta ese momento, sino única y exclusivamente de su precio, es decir, de su valor añadido global, que se habrá pagado a lo largo de las múltiples transacciones en que haya intervenido y en tantos fraccionamientos como transacciones se hayan realizado.

El importe de la carga fiscal no somete a sobreimposición a aquellos componentes de precio que han sido objeto de anteriores transacciones (ya que se somete a gravamen el importe del valor añadido en cada fase), sino únicamente el mayor valor incorporado al coste de los bienes y servicios adquiridos o prestados por terceros, de modo que no se producen, como ocurría en la modalidad “en cascada” el efecto piramidación que atenta contra la uniformidad de la carga fiscal, ya que el impuesto pagado es siempre proporcional al valor del bien. Esta uniformidad en la carga tributaria que soportan los bienes hace que el Impuesto sobre el Valor Agregado sea neutral, y que, en consecuencia, no dé lugar a efectos económicos discriminatorios contra bienes y servicios según la longitud del circuito producción-distribución que favorecería la integración empresarial. La aplicación del IVA permite un tratamiento igualitario para los distintos bienes tanto si son de importación como de producción nacional, lo que beneficia la transparencia en las relaciones económicas internacionales.

Tipos de neutralidad; una de las máximas virtudes del IVA y la gran ventaja de este impuesto respecto a otros, es la *neutralidad*. Podemos distinguir, dentro de ella:⁶

- *Neutralidad negativa*: la política fiscal no debe intervenir en el mecanismo competitivo donde exista una competencia aproximadamente perfecta.
- *Neutralidad positiva*: debe realizarse una política fiscal que estimule la competencia en tanto y cuando esta sea imperfecta. Esto significa que para que exista neutralidad deberá llevarse a cabo la eliminación de figuras impositivas que distorsionen el mercado y su sustitución por otras figuras neutras, es decir, impuestos que no tengan ningún efecto sobre la asignación de recursos en la economía. Esto implica la sustitución de los impuestos sobre las ventas por el IVA.
- *Neutralidad externa*: efecto que tiene el impuesto en relación con el comercio exterior, evitando cualquier distorsión en ese campo. El IVA libera de incidencia fiscal a las exportaciones para que estas puedan competir en los mercados de destino con la misma carga fiscal que los productos de estos últimos, sometiendo a las importaciones a tributación similar a los productos nacionales. Con el IVA se otorga un tratamiento igual a los bienes nacionales y a los importados, al procederse a la devolución exclusiva de la carga soportada en fases precedentes. El IVA no distorsiona la competencia y permite una libre circulación de bienes y servicios entre los países miembros, sin influir en los costes comparativos de los productores o en los precios relativos pagados por los compradores.
- *Neutralidad interna*: el IVA no estimula la alteración de los procesos de producción, ni la estructura de las empresas. Los productos gravados soportan el mismo porcentaje de impuestos cualquiera que sea su proceso productivo, sin que se produzcan situaciones de estímulo a la integración vertical. La carga fiscal es la misma cualquiera que sea la longitud del proceso de producción y distribución y no existe discriminación contra los procesos mecanizados contra los que utilizan mano de obra, como ocurría con los impuestos en cascada, ya que el IVA permite la deducción de las inversiones. Dos productos iguales adquiridos por el consumidor al mismo precio soportarían siempre la misma carga final, cualquiera que sea la longitud y características de los procesos de producción o distribución de los mismos. Si no existe neutralidad interior, se falsearían las condiciones de competencia gravando doblemente los bienes de inversión, y fomentando los fenómenos de interacción vertical de las empre-

6. [http://web.reicaz.com/foros/ver_foro.asp?id_foro=35&id_mensaje=32342].

sas. El problema tendría repercusiones indirectas sobre el comercio internacional al proceder al intercambio comercial de estos bienes.

Una de las ventajas del IVA, de acuerdo a lo que señala Mauricio A. Plazas Vega⁷ citando a Juan Gómez Castañeda y José Manuel Guirola López en *El impuesto sobre el valor añadido*, es que permite el tratamiento equitativo de las importaciones y exportaciones, ya que al conocerse la carga con exactitud se puede efectuar de manera sencilla la desgravación de aquellas y la compensación impositiva de estas.

En resumen, la neutralidad corresponde a un principio que, si bien corresponde a opiniones contrarias según los conocedores del tema, es condición respetada o no dentro del ámbito fiscal, ya que para que se determine el carácter neutro de un impuesto no debe sobrepasar la capacidad contributiva del sujeto activo, o, en otro escenario, tampoco los impuestos deben ser “creados” para compensar fuerzas del mercado, así como tampoco debe descuidar el principio de trato igualitario respecto a los contribuyentes.

El principio de neutralidad considera que, en igualdad de condiciones, los impuestos que son neutros con relación a las decisiones económicas (es decir, los impuestos que no distorsionan las decisiones económicas) son preferibles, en general, a los impuestos que distorsionan las decisiones económicas. Los impuestos que no son neutros imponen cargas excesivas. La cantidad en que la carga de un impuesto sea superior al ingreso captado por el gobierno es lo que se denomina la *carga excesiva* del impuesto. La carga total de un impuesto es la suma de los ingresos captados por el impuesto y la carga excesiva creada por él. Como los excesos de carga son una forma de desperdicio, o valor perdido, la política fiscal se debe establecer teniendo en mente la posibilidad de reducirlos al mínimo.

En el caso del IVA, se establece la neutralidad del impuesto por ser un impuesto plurifásico que como su nombre lo determina, carga al valor agregado en cualquiera de sus etapas, evitando el efecto cascada de los impuestos monofásicos.

CLÁUSULA DE NO DISCRIMINACIÓN

A nivel de la Comunidad Andina (CAN), de acuerdo a lo mencionado por José Vicente Troya,⁸ el principio de no discriminación (en su concepto amplio) se encuentra reconocido por las Constituciones de los países miembros; así como también en

7. Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado-IVA*, Bogotá, Temis, 1998, p. 47.

8. José Vicente Troya, “Temas especiales de tributación internacional”, en Jean Kleinheisterkamp y Gonzalo A. Lorenzo Idiarte, coords., *Avances del Derecho internacional privado en América Latina*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2002.

la Convención Americana de los Derechos Humanos, el Protocolo Adicional en el área de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Organización Mundial de Comercio (OMC), el GATS y otras de no menor importancia; sin embargo, en lo que se refiere al ámbito tributario, no se expresa de manera explícita, aunque las Constituciones y Convenios Internacionales establecen el trato igualitario a los extranjeros en lo que se refiere específicamente al impuesto a la renta.

Como se menciona anteriormente, la cláusula de no discriminación fiscal ha sido recogida en diversas normas, entre las que se puede nombrar las escritas, de carácter unilateral, estatal o interno; normas escritas o reglamentaciones bilaterales o incluso multilaterales de carácter fiscal (convenios de doble imposición, generalmente bilaterales); convenios multilaterales adoptados por una organización o asociación internacional jurídicamente reglada y firmados por diversos estados (tratados comerciales y de integración económica, ya sean de ámbito general, regional o subregional); y, por último, puede establecerse en decisiones adoptadas por una Unión, tal el caso de las Comunidades Europeas.

En cada uno de estos, el principio al que nos referimos se constituye en una realidad diversa, que cuenta con un contenido específico y que aparece bajo diversas modalidades.

La cláusula de no discriminación fiscal posee un concepto incierto, en muy pocas ocasiones definido en foros internacionales y comunitarios; ya que posee límites amplios, y es susceptible de modificaciones de acuerdo a la época y globalización de las sociedades.

En todo caso, como menciona Jesús Santa-Bárbara Rupérez,⁹ el concepto responde a la *necesidad de evitar o reducir los efectos perjudiciales de aquellas situaciones que violan la regla de la igualdad*. Es decir, que es una regla que prohíbe violar la igualdad, pero sin obligar a fomentarla.

La no discriminación no se refiere únicamente a la diferencia de trato, sino a una falta de *justificación razonable en la diversidad del tratamiento (que puede basarse en elementos no fiscales)*.

Por lo tanto, el concepto de no discriminación debe comprenderse en sentido relativo y no absoluto.

Tratamiento diferenciado: el profesor Adonnino hace notar que la no discriminación está ligada con la igualdad. Si la discriminación tiene justificación entonces no cabe hablar de ella en sentido estricto, ya que existiría un tratamiento diferenciado, demos-

9. Jesús Santa-Bárbara Rupérez, *La No discriminación fiscal*, Madrid, Edersa, 2001, p. 43.

trando que existen pronunciamientos en Argentina, Canadá y Australia que apoyan esta corriente.

En sí el tratamiento diferenciado, que en casos es considerado discriminatorio, puede basarse en evitar la elusión y las conductas ilícitas, con lo que justifica su accionar.

Igualdad y no discriminación fiscal: ambas expresiones pueden resultar equivalentes; sin embargo, el término *No discriminación* se emplea en el derecho internacional, e *igualdad* en los ordenamientos jurídicos nacionales.

Según señala Jesús Santa-Bárbara Rupérez, al hablar de “igualdad” se refiere a una formulación positiva y con contenido propio; por el contrario, “no discriminación” se refiere a un enunciado negativo, ya que puede existir igualdad cuando no hay discriminación y existe discriminación cuando no hay igualdad.

La igualdad tiene carácter general, y representa un papel esencial en el derecho tributario, es decir, la aplicación de la ley a un mismo gravamen y al mismo hecho imponible, además que a supuestos de hecho iguales deben aplicarse consecuencias jurídicas idénticas, y este debe valorarse dentro de un conjunto de principios como justicia, legalidad, certeza, jerarquía, publicidad, generalidad, tutela judicial efectiva, capacidad económica y progresividad.

Por lo tanto, se considera que existe una mayor facilidad para cumplir con la regla de la no discriminación que con el derecho a la igualdad, ya que como se menciona anteriormente, el término igualdad tiene connotaciones positivas, es decir, que solo se respetarán los poderes públicos cuando hayan promovido las condiciones para que dicha igualdad sea real y efectiva, y cuando se hayan removido los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud.¹⁰ Al contrario de lo que ocurre con el principio de “no discriminación”, ya que no se suelen encontrar disposiciones que prohíban explícitamente la discriminación en los ordenamientos estatales, sino que se entiende que es una consecuencia lógica del principio de igualdad, en lo que se refiere a la prohibición de discriminación de nacionales respecto de los extranjeros.

Para que la cláusula de no discriminación tenga *carácter vinculante*, debe surgir de normas internas de los estados las que generalmente tienen conexión con el principio de igualdad, de convenciones bilaterales, generalmente adoptadas para evitar la doble tributación; y de tratados multilaterales que sirven de asidero para la existencia de organismos internacionales y de integración.¹¹

10. *Ibid.*, p. 46.

11. José Vicente Troya, “Temas especiales de tributación internacional”, p. 382.

En resumen, la cláusula de no discriminación se ha visto impulsada por los procesos de integración a nivel mundial, encontrando refuerzos en la igualdad, el principio de nación más favorecida y el trato nacional.

Si bien los acuerdos bilaterales firmados por los países latinoamericanos han tomado como modelo el de la OCDE, no se debe obviar que sigue la corriente del domicilio, y no así de la residencia o domicilio que defienden nuestros países; sin embargo, esto no ha entorpecido la firma de los acuerdos para evitar la doble tributación.

El principio a que se refiere el presente trabajo es de suma importancia, ya que en los modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas, resaltando en los comentarios respectivos, han tratado de abarcar los temas más polémicos, sin embargo, como en toda normativa, lo jurídico va detrás de la evolución social y en este caso económica, por lo que no es de sorprenderse que tal artículo sea extendido o modificado en corto tiempo.

Un punto que no se debe pasar por alto es el que señala que la cláusula de no discriminación es reconocida por las naciones como legítimo principio de derecho internacional... dotado de eficacia a partir de prácticas consuetudinarias.¹²

Refiriéndonos específicamente al ámbito de los tratados internacionales, esta cláusula se presenta como una cláusula vinculante para los estados firmantes del convenio; sin embargo, esto no garantiza a los residentes de uno de los estados contratantes deducciones, incentivos, o cualesquiera otros privilegios de facilidades que el estado en que se esté contemple para sus residentes.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

El IVA se caracteriza por ser un impuesto indirecto, es decir, que recae sobre el consumidor final, a pesar que este no es contemplado como sujeto pasivo, sino como tercero; es un impuesto proporcional sobre el valor final de los bienes y servicios, en la fase de ventas al consumo, equivalente al valor añadido a lo largo del proceso productivo.

La importancia que reviste el IVA en Ecuador es interesante, ya que se convierte en uno de los impuestos que más ingresos genera al gasto público. La tarifa inicial del 10% se incrementó al actual 12% (dentro de los lineamientos establecidos por la CAN).

12. Heleno Taveira Torres, *Estudios de Derecho tributario internacional. Los convenios de doble imposición: "el principio de no discriminación tributaria"*, Bogotá, Legis, 2006, p. 464.

El comercio mundial ha hecho necesario que el IVA sea utilizado como forma de incentivo a las exportaciones, al haber adoptado políticas que permitan la restitución del pago de este impuesto por compras que estén vinculadas a la elaboración, modificación del producto a ser exportado, para de esta manera evitar la exportación de impuestos; ya que de otra manera el valor añadido a la fabricación o modificación del producto se vería reflejado en el precio final, haciéndolo menos competitivo a nivel mundial; con esto no se quiere decir que es el único factor para considerar un producto como competitivo a nivel mundial sea el precio, a este se le debe adicionar la calidad, necesidad y novedad en el mercado; sin embargo, el no exportar impuestos y negociar un producto libre del valor agregado hace que sea más atractivo.

Fuera del factor económico para los exportadores, el incentivo existente respecto a la devolución del IVA se perfecciona en función del principio tributario de “*neutralidad*”: el no ejercer presiones sobre los contribuyentes para incitarlos a una acción o abstención cualquiera. Mauricio Plazas Vega nos explica que son condiciones indispensables de la neutralidad el principio de “igualdad”, ya que un tratamiento desigual puede desestimular ciertas actividades y dar incentivo a otras en las cuales el régimen tributario sea más favorable; y el principio de “moderación”, por la directa relación que existe entre el tributo y la capacidad de pago del contribuyente, ya que mientras más elevado sea el gravamen es mayor su efecto en relación con las actividades sociales o individuales afectadas.

Las relaciones comerciales a nivel internacional han dado lugar al establecimiento de convenios bilaterales, multilaterales o simplemente de actos unilaterales para intentar preservar el *principio de neutralidad impositiva*; así como también el de incluir la cláusula de *no discriminación*, sobre la cual se ha previsto en el Convenio Modelo de la OCDE y Naciones Unidas.

A nivel regional nos encontramos con la Comunidad Andina (CAN), de la que es miembro activo el Ecuador, y que sus Decisiones 388 y 599 establecen directrices para armonizar los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes y armonizar también los aspectos sustanciales y procedimentales del IVA. Sobre estas decisiones es que se han modificado las normativas internas del país, para evitar la exportación de impuestos y lograr el crecimiento interno del sector exportador y su fortalecimiento frente a otros países.

Existen opiniones acerca de los incentivos tributarios, en el sentido que son subsidios y no incentivos reales, sin embargo, no se debe olvidar que según el Pacto Andino se consideran subsidios a la devolución de los impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados, así como también de los gravámenes a la importación de materias primas, insumos y bienes intermedios que forman parte de las mercancías de exportación; sin embargo, los subsidios disfrazados

de incentivos pueden ser favorables para la actividad exportadora, con administración responsable, para que no afecte el gasto público de manera que sea negativo para el Estado; sino para que este sector crezca y la economía nacional también.

La Decisión 388 trata únicamente sobre la armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de *bienes* por la adquisición de materia prima, insumos intermedios, servicios y bienes de capital nacionales o importados consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, y que serán devueltos al exportador.

La Decisión 599 contempla como parte de las exportaciones a los *servicios* (artículo 13), y señala requisitos para que sean considerados como tales.

A partir de las recomendaciones de estas Decisiones provenientes de la CAN en el tema de la devolución del IVA, el Ecuador modifica y adapta sus normas internas, empezando por la Constitución de la República, leyes, decretos y demás normas reglamentarias en lo que se refiere a la devolución del IVA.

REALIDAD ECUATORIANA

Actualmente la Constitución de la República del Ecuador, modificada el año 2008, en el Título VI-Régimen de Desarrollo, Capítulo Primero –Principios Generales, artículo 276-2), señala como objetivos: “*Construir un sistema económico, justo, democrático, productivo, solidario y sostenible, basado en la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo...*”. Artículo 277-2), determina como deberes generales del Estado “*dirigir, planificar y regular el proceso de desarrollo*”.

El Capítulo Cuarto-Soberanía económica, sección primera –Sistema económico y política económica, del mismo Título, en el Artículo 284-2) establece como uno de los objetivos de la política económica “*incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas,... la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades complementarias en la integración regional*”. El artículo 285-3), de la Sección Segunda –Política Fiscal, menciona como objetivo específico: “*la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios...*”.

En el tema constitucional tributario, en la Sección quinta –Régimen Tributario, artículo 300 se expresa claramente que “*el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad y suficiencia recaudatoria...*”; así como también en la sección séptima –Política comercial, artículo 304-2) señala como objetivos de la política comercial, concordante con el artículo 284-2) citado previamente: “*regular, promover y ejecutar las acciones correspondientes para impulsar la inserción estratégica del país en la economía mundial*”.

Estos artículos constitucionales revelan el compromiso del Estado ecuatoriano para promover e incentivar la inserción del Ecuador en la economía globalizada, contemplando también para ello principios tributarios de generalidad, progresividad, eficiencia, equidad, que faciliten y contribuyan a los fines de impulsar el desarrollo económico, dentro de las cuales se encuentran las actividades de exportación de bienes y servicios (tema del presente documento).

LA RESTITUCIÓN DEL IVA EN EL ECUADOR

El Código Tributario (Codificación No. 2005-09 –Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005), en su artículo 1 señala los preceptos bajo los cuales se regulan las relaciones jurídicas entre el sujeto activo y los contribuyentes o responsables de aquellos; aplicándose a los tributos nacionales, provinciales, municipales o locales (impuestos, tasas y contribuciones especiales). El artículo 5 establece que el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.¹³

El artículo 6 de la misma normativa legal establece que los tributos, además de pretender la recaudación de ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, reinversión, ahorro y su destino final hacia los fines productivos y de desarrollo nacional.

Así también el artículo 17 señala que el hecho generador puede atender a conceptos económicos, y el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

En el Ecuador, el régimen que regula el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se encuentra plasmado en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), el Reglamento al Régimen Tributario Interno (RLRTI), Codificación Ley de Régimen Tributario Interno; y en el tema específico del procedimiento de la devolución del IVA se encuentran las Resoluciones NAC-DGER2008-1040 de fecha 30 de julio de 2008 y NAC-DGER2008-1511 de fecha 24 de diciembre de 2008.

La Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), modificada el 29 de diciembre de 2007, trata el tema del IVA en el Título Segundo, Capítulo 1, y señala a partir del ar-

13. *Legalidad*: ya que no existe tributo sin ley. *Generalidad*: todos deben soportar la carga tributaria, este principio se encuentra directamente ligado con el de *igualdad* en el que se establece que todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado; en resumen, todos deben soportar la carga derivada de los tributos; no deben existir privilegios ni tratos diferenciados.

título 52 el objeto del impuesto, e indica que grava el “*valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como también al valor de los servicios prestados en la forma y condiciones que prevé esta ley*”.

En Ecuador se manejan dos tarifas; la general, que es del 12%; y la especial, que es del 0% para las transferencias e importaciones de artículos esenciales de la canasta familiar (productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícula, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural, leches, pan, azúcar, panella, sal, margarina, maicena, fideos, etc.) y servicios (educación, salud, transporte, energía eléctrica, agua potable, impresión de libros, servicios funerarios, espectáculos públicos, etc.); así como también *aquellos productos que se exporten*; esta última no es considerada como tarifa sino más bien como una exención, ya que trata de productos de primera necesidad.

En el artículo 55 se señala que tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de bienes destinados a la exportación.

El artículo 57 establece que las personas naturales y sociedades exportadoras que hayan pagado y retenido 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. 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, y estén gravados con tarifa cero.

La actividad petrolera se regirá por sus leyes específicas. Asimismo, los contribuyentes que tengan como giro de su negocio el transporte de carga al extranjero, que hayan pagado el IVA en la adquisición de combustible aéreo, tienen derecho a crédito tributario exclusivamente por dicho pago. Una vez prestado el *servicio de transporte*, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución en la forma y condiciones previstas en la resolución correspondiente.

Los operadores y administradores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE) tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la compra de materias primas, insumos y servicios provenientes del territorio nacional, que se incorporen al proceso productivo de los operadores y administradores del ZEDE. El contribuyente solicitará al SRI la devolución en la forma y condiciones previstas en la resolución correspondiente, una vez que la unidad técnica operativa responsable de la supervisión y control de las ZEDE certifique, bajo su responsabilidad, que dichos bienes son parte del proceso productivo de la empresa adquiriente.

Complementando y dando las directrices especiales sobre el tema del crédito tributario para los exportadores, el artículo 66 señala que:

los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a: la producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con tarifa 12%, a la prestación de servicios gravados con tarifa 12%, a la comercialización de paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas no residentes en el Ecuador, a la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores, o a la exportación de bienes y servicios, tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios.

Este artículo incorpora recientemente a la práctica nacional la consideración del crédito tributario por concepto de exportación de servicios, ya que anteriormente la legislación contemplaba tan solo la exportación de bienes; sin embargo, el artículo 72 establece los mecanismos para la devolución del crédito tributario para la actividad de exportación:

Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y este deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo.

Este artículo tan solo menciona los bienes en función de la devolución del IVA, obviando nuevamente el sector de la exportación de servicios.

El Capítulo II del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno (modificado mediante Decreto 374) –del CRÉDITO TRIBUTARIO, en el art. 153-a) establece que darán derecho a crédito tributario total:

El IVA pagado en la adquisición local o importación de: bienes, materias primas, insumos o servicios y bienes que pasen a formar parte del activo fijo, cuando únicamente: 2. se empleen en la fabricación o comercialización de bienes que se exporten. 4. se comercialicen paquetes de turismo receptivo, facturados dentro y fuera del país...

EI CAPÍTULO V-DEVOLUCIÓN DE IMPUESTO A VALOR AGREGADO

En el artículo 172 establece la devolución del IVA a exportadores de *bienes*, y resalta la necesidad previa de estar inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), así como también señala que el valor que se devuelva por concepto de IVA a los exportadores en un período no podrá exceder del 12% del valor FOB de las exportaciones efectuadas en ese período, y, en caso de existir saldo pendiente, será recuperado en exportaciones futuras. El artículo 173 regula también la devolución de este impuesto a los *proveedores directos de los exportadores de bienes*, cuando las transferencias que efectúen al exportador estén gravadas con tarifa cero% de IVA.

Por lo expresado anteriormente se puede resumir que las medidas para la devolución del IVA son las siguientes:

- Reconocer un crédito a favor de los exportadores por el IVA pagado en las adquisiciones de bienes y servicios.
- Establecer el derecho a obtener la devolución directa de ese crédito, una vez que se haya realizado la correspondiente exportación.
- Liberar las exportaciones del cobro del IVA.

El artículo 154 del mismo reglamento introduce en la legislación la figura del crédito tributario en la comercialización de paquetes de turismo receptivo, ya sea que esta actividad se desarrolle dentro o fuera del territorio nacional, tendrán derecho a crédito tributario por el IVA pagado y retenido en la adquisición local o el IVA pagado en: la importación de bienes, activos fijos, materias primas, insumos o servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado.

El valor que se devuelva por parte del SRI por concepto del IVA no podrá exceder del 12% del valor de los paquetes de turismo receptivo facturados en ese mismo período. El saldo al que tenga derecho el Operador de Turismo Receptivo, y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado en las ventas futuras de dichos paquetes.

Esta reciente inclusión en el sector, de la exportación de servicios en el RLRTI, complementa lo establecido anteriormente en las Decisiones de la CAN y legislación ecuatoriana, es decir, lo que se logró es simplemente reglamentar la devolución del crédito tributario adquirido por concepto del IVA, estableciendo mecanismos y formas específicas, lo que no deja lugar a dudas que los servicios, a pesar de ser tan restrictivos al área del turismo receptivo, están amparados por el crédito tributario y la devolución del IVA, a pesar que la Ley de Turismo fue promulgada el año 2002.

Como se puede verificar en el presente documento, la legislación ecuatoriana integra en sus normas internas especiales las directrices de las Decisiones comunitarias (aparte de los convenios bilaterales firmados unilateralmente) respecto a la armonización del IVA para las exportaciones y el principio de neutralidad impositiva; así también se respeta la cláusula de no discriminación fiscal respecto al trato comercial con otros países. A pesar de la no inmediatez en la adopción de las directrices dictadas por la CAN respecto al compromiso adquirido para evitar distorsiones en las exportaciones (en general), se puede evidenciar en la legislación especial la predisposición de cumplir con los principios de neutralidad y no discriminación fiscal.

Las decisiones regionales, convenios y tratados que abordan la doble imposición han surgido de la necesidad de disminuir las trabas y distorsiones en el comercio internacional; en caso de no existir o no suscribir este tipo de “acuerdos”, las transacciones comerciales a nivel mundial se verían afectadas totalmente, causando un caos y abuso a nivel mundial de las tarifas y aranceles que se cobren para la importación y exportación de bienes y servicios, y tal vez hasta el punto en que los países no desarrollados tuvieran que convertirse solo en importadores, ya que las industrias no tendrían capacidad para competir en un mundo tan desigual.

Por ello es que, al suscribir tratados, convenios o al adoptar las decisiones de la comunidad (en este caso Andina), se debe inmediatamente modificar las legislaciones internas sin intereses particulares a fin de respetar los principios tributarios y beneficiar a todas las áreas y sectores de la economía nacional; para que, al fortalecer la normativa legal, el paso siguiente sea el fortalecimiento de la economía en su conjunto.

CONCLUSIONES

Para concluir se considera oportuno mencionar las sugerencias de Mauricio Durango en oportunidad de las III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, adaptándolas a las normativas ecuatorianas y bolivianas:

- Que los gobiernos comprendan la importancia de corregir las distorsiones sobre la devolución del crédito tributario del IVA a los exportadores de bienes y servicios; así como el impacto que ello produce en la economía, la producción, la inversión, el ahorro interno, el empleo, y en su propia política de Estado de fomentar las exportaciones.
- Que el poder Ejecutivo dicte decretos y reglamentos que no modifiquen, alteren o distorsionen los convenios internacionales y leyes. Todo ello en pro de estimular la inversión y el ahorro, y buscar una verdadera armonización tributaria en la CAN.
- Que la autoridad tributaria actúe siempre en el marco de la ley, respetando el principio de legalidad por sobre la normativa reglamentaria, y corrija las distorsiones existentes en la devolución del crédito tributario a que tienen derecho los exportadores de bienes y servicios.
- Que los jueces y tribunales, custodios de la ley, comprendan el deber que tienen, y la enorme responsabilidad que ello implica, de hacer respetar la seguridad jurídica representada en el principio constitucional de legalidad.
- Que los contribuyentes que se dediquen a la producción y comercialización de bienes y servicios que se exporten exijan sus derechos a la luz de la Constitución Política del Estado, los tratados internacionales y leyes internas, amparados en el marco tutelar de un estado de derecho.

BIBLIOGRAFÍA

- Durango Pérez, Mauricio, *Los efectos del IVA en la economía ecuatoriana*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, XXII ILADT, 2004.
- Plazas Vega, Mauricio, *El impuesto al valor agregado-IVA*, Santa Fe de Bogotá, Temis, 1998.
- Santa-Bárbara Rupérez, Jesús, *La No discriminación fiscal*, Madrid, Edersa, 2001.
- Torres, Heleno Taveira, *Estudios de derecho tributario internacional –Los convenios de doble imposición: “el principio de no discriminación tributaria”*, Bogotá, Legis, 2006.
- Troya, José Vicente, “Temas especiales de tributación internacional”, en Jean Kleinheisterkamp y Gonzalo A. Lorenzo Idiarte, coords., *Avances del Derecho internacional privado en América Latina*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2002.

Otras fuentes

BID, *Progreso económico y social en América Latina*, Informe 1998-99, Washington D. C., 1999.

[http://web.reicaz.com/foros/ver_foro.asp?id_foro=35&id_mensaje=32342].

[<http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/8/41898/P41898.xml&xsl=/de/tpl/p9f.xsl&base=/tpl/top-bottom.xsl>].

Fecha de recepción: 29 de julio de 2011
Fecha de aprobación: 29 de septiembre de 2011