

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho con mención en Derecho Tributario

Análisis jurisprudencial de la devolución del

Impuesto al Valor Agregado

Dra. Mayté Benítez Chiriboga

Quito, 2014



Cláusula de Cesión de Derecho de Publicación de Tesis

Yo, Mayté Lucía Benítez Chiriboga, autora de la tesis intitulada “Análisis jurisprudencial de la devolución del Impuesto al Valor Agregado”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario, en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad a la que haya lugar frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 22 de enero del 2014

Firma:

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho con mención en Derecho Tributario

Análisis jurisprudencial de la devolución del

Impuesto al Valor Agregado

Dra. Mayté Benítez Chiriboga

Tutor: Dr. José Suing Nagua

Quito, 2014

Abstract

Este trabajo investigativo pretende realizar un aporte sobre la devolución del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto al aspecto normativo y jurisprudencial, a fin de evidenciar cuál ha sido la tendencia de la Administración de Justicia en la aplicación de interpretación de la normativa referente al tema.

Introductoriamente realizo un aporte normativo de forma general sobre el Impuesto al Valor Agregado, a fin de centrarnos en los parámetros de este tributo, para posteriormente centrarme en la normativa aplicable a la devolución del IVA a diferentes grupos en atención a distintas razones que son referidas en su análisis. Concluyo la tesis realizando un aporte sobre los principales fallos de casación. El desarrollo completo y pormenorizado del análisis de la evolución jurisprudencial en materia de devolución de IVA en el Ecuador, resulta imposible de realizarlo en una Tesis de postgrado, dada su limitada extensión (en cuanto a número de páginas permitidas), sin embargo, el presente trabajo investigativo, pretende demostrar ejemplificativamente cuáles han sido los principales pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia -en su momento- y de la actual Corte Nacional de Justicia, relativos a este tema, contrastándolos con la normativa aplicable de acuerdo al período fiscal del cual trate el asunto que fue litigado ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal y cuya sentencia ha sido analizada en Recurso de Casación por la Corte. Realizo también una relación con la normativa comunitaria y las interpretaciones prejudiciales de la Comunidad Andina, en lo aplicable.

Dedicatoria

A esos dos ángeles que desde el cielo –junto a Dios- me bendicen, cuidan y acompañan: mi papi y mi tía materna (mi mami como siempre la llamé), quienes tienen un altar fundamental y perenne en mi corazón.

A mi mami, mi mejor amiga y compañera inseparable, por su infinito amor, por sus consejos, su constancia, por el extraordinario ejemplo de bondad, inteligencia y Fe que ha sido su vida.

Al milagro de vida que representan cada uno de mis hijos: Carlos David y Mayté Antonella, por ser las bendiciones más hermosas y dulces que Dios me pudo regalar a pesar de que humanamente me fuera imposible tenerlos, por ser esos seres maravillosos que con su amor desbordan el privilegio de ser madre, una madre bendecida.

A mi esposo, mi gran amigo desde la adolescencia y mi apoyo en la tarea y privilegio de ser padres, mi compañero.

A mis dos hermanos de sangre y a mis dos hermanos de corazón, y a sus hijos, por ser una enorme bendición en mi vida.

A César Pazmiño R., el mejor compañero de trabajo que haya podido tener, por la amistad brindada, por la solidaridad humana que tiene, por el apoyo otorgado para alcanzar varios triunfos laborales en bien del país durante nuestra permanencia en mi siempre amado SRI, por su constante lucha por la Justicia como abogado y como ser humano.

Agradecimientos

A Dios, único dador de vida y bendiciones, el único ser de poder real, absoluto y perenne, por ser la brújula que orienta mi existencia, a El mi agradecimiento por la oportunidad que me brinda segundo a segundo de seguir su voluntad, por poner en mi camino a todas aquellas personas, buenas y malas; por permitirme vivir circunstancias privilegiadas y adversidades, porque todo ello me permite evidenciar que soy su hija amada y que su plan en mi vida se sigue construyendo con su propósito, el que mi Fe me permite respetar y seguir.

A mi hermosa familia, por el tiempo que me permitieron robarles para realizar mi Tesis y por el apoyo incondicional en las metas que me propongo, en especial a mi mami y a mi primo -hermano de corazón- el doctor en economía Marco Naranjo Chiriboga, quien por su inteligencia, esfuerzo, tenacidad y bondad es y será siempre un referente en mi vida.

Al Dr. Santiago Andrade Ubidia, mi querido, admirado y respetado Dr. SAU, mi primer jefe, por haberme dado el privilegio de formarme profesionalmente bajo su sabia e inteligente orientación.

Al Dr. José Suing Nagua, mi Director de Tesis, por su amable y constante apoyo en la elaboración de este trabajo investigativo. Su comprensión y ánimo fueron fundamentales.

Tabla de contenido

	Contenido	Página
1.	El impuesto al Valor Agregado: Generalidades	9
	1.1. Naturaleza	
	1.2. Características	
	1.3. Efectos económicos	
	1.4. Elementos de la obligación tributaria:	
	1.4.1. Objeto	
	1.4.2. Hecho imponible	
	1.4.3. Sujetos	
	1.4.4. Tarifa	
2.	La devolución del IVA: Marco normativo y doctrinario	34
	2.1. Devolución de IVA a exportadores	
	2.1.1. Decisiones de la CAN	
	2.1.2. Interpretaciones prejudiciales de la CAN	
	2.2. Devolución de IVA a entidades del sector público	
	2.3. Devolución de IVA a discapacitados	
	2.4. Devolución de IVA a personas de la tercera edad	
3.	Desarrollo jurisprudencial en materia de devolución de IVA	67
	3.1. Caso exportadores	
	3.1.1. Caso petrolero	
	3.1.2. Caso minero	

3.2.	Caso sector público	
3.2.1.	Entidades del sector público	
3.2.2	Empresas públicas	
3.3.	Caso devolución a personas con discapacidad	
3.4.	Diferencias con la devolución del pago indebido y pago en exceso	
3.5.	Jurisprudencia sobre devolución del IVA: aspectos generales	
3.5.1.	Plazo para impugnar las Resoluciones que niegan la devolución del Impuesto al Valor Agregado.	
3.5.2.	Cálculo de intereses en la devolución del IVA	
3.5.3.	Prescripción del derecho a solicitar la devolución del IVA	
3.5.4.	Requisitos legales y reglamentarios que deben cumplirse para la devolución del Impuesto al Valor Agregado	
3.5.5.	La solicitud del devolución del IVA es un reclamo administrativo. Cabe silencio administrativo en el caso de devolución del IVA.	
4.	Conclusiones y recomendaciones	125
	Conclusiones	125
	Recomendaciones	141
	Fuentes de investigación	143

CAPÍTULO 1: El impuesto al Valor Agregado: Generalidades

Propósito y alcance del capítulo:

Este capítulo pretende resumir las generalidades del Impuesto al Valor Agregado, aportando datos importantes para la comprensión de este impuesto indirecto.

1.1. Naturaleza

“Los tributos son tan antiguos como la propia civilización. Se puede decir que están umbilicalmente ligados, pues, conforme la frase célebre del Juez de la Suprema Corte norteamericana Oliver Wendell Holmes: “tributos son los que pagamos para una sociedad civilizada.”¹ Específicamente, sobre la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado, el tratadista argentino Héctor Belisario Villegas, en su obra señala:

Antecedentes extranjeros.- Se habla de remotos antecedentes en Egipto, Grecia y Roma. Se menciona la *centésima rerum venalium*, aplicada en Roma por Augusto. En Francia, durante la Edad Media rigió un tributo semejante, llamado “maltote”, que fue antecedente de la “alcabala” española, implantada por Alfonso XI en 1342

Durante la Primera Guerra Mundial comenzó a conocerse y expandirse el impuesto a las ventas. Primero se estableció en Alemania y luego pasó a Francia, para continuar su expansión en otros países europeos. Ganó mucho en importancia, llegando a representar una parte

¹ Cristiano Rosa de Carvalho, *El análisis económico del Derecho Tributario*, Brasil, Editora Jurídica Grijley, 2011, p. 47.

sustancial del ingreso tributario de los mencionados países.

Actualmente se nota una importante evolución del impuesto a las ventas, pero bajo la forma de impuesto al valor agregado. Este moderno impuesto al valor agregado ha sido adoptado a nivel mayorista en Francia desde 1955 (y en su forma actual desde 1968), desde 1969, en Holanda desde 1969, en Luxemburgo desde 1970, en Noruega desde 1970, en Bélgica desde 1971, en Italia y en Inglaterra desde 1973, en Turquía desde 1985, en Portugal, Nueva Zelanda y España desde 1986, en Grecia desde 1987, en Hungría desde 1988.

En América han sancionado el impuesto al valor agregado, entre otros, Colombia, Ecuador, Bolivia, Chile, México, el Perú, el Brasil y Uruguay, además de nuestro país. Ello indica una modalidad de imposición en avance y especialmente en Europa. En los Estados Unidos de América, donde el impuesto a las ventas está legislado en forma particular por algunos de los Estados que comprenden la Unión, ciertos expertos han pensado en la posibilidad de implantar este tributo en forma más importante y generalizada.

Lo cierto es que los países que actualmente no utilizan el IVA son minoría y su adopción tiende a generalizarse.²

En nuestro país, el Impuesto a la Ventas y el Impuesto a las Transacciones

² Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2009, pp: 779 y 780.

Mercantiles y a la Prestación de Servicios³, fueron los más claros antecedentes de lo que hoy conocemos como Impuesto al Valor Agregado, creado como tal con la expedición de la Ley 56 que contenía la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre de 1989, que establecía:

Art. 51.- **Objeto del Impuesto.**- Establécese el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.

Este impuesto es conocido también en la doctrina y en otras legislaciones con el nombre de Impuesto al Valor Añadido.

1.2. Características

El Impuesto al Valor Agregado se considera como un impuesto permanente, real, proporcional e indirecto.

Es permanente por cuanto su vigencia no tiene un límite establecido en el tiempo, sino que rige mientras no sea derogado. Esto se confirma en nuestra legislación tributaria pues fue establecido como parte de los tributos constantes y principales que alimentan el Presupuesto General del Estado. Desde su creación en 1989 no ha sido derogado.

Es real por cuanto considera en forma exclusiva el valor gravado, con

³ Ley No. 83, Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios. RO 152: 31-dic-1981.

prescindencia de la situación económica personal del contribuyente, aspecto típico de los impuestos al consumo como el IVA que grava un bien o servicio independientemente de la mayor o menor capacidad contributiva de un individuo.

Es proporcional y no progresivo. “Un impuesto es proporcional cuando mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada”⁴, es decir, cuando mantiene una alícuota única, tal como sucede en el caso del IVA, en cuyo caso se establece como cuota fija de forma general el 12%.

Es indirecto, “por cuanto el hecho generador es el traspaso de dominio de bienes y la prestación efectiva de servicios, siendo el vendedor o el prestador, el principal obligado; sin embargo, el gravamen se traslada al comprador del bien o al perceptor del servicio, por cuanto es la aptitud de consumo lo que produce el hecho generador; de ahí que el IVA lo termine pagando el consumidor final. (...)”⁵

Dice Ricardo Fenochietto, tratadista argentino, lo siguiente:

“En síntesis, podemos concluir que el IVA es un impuesto al consumo, indirecto, ya que no considera en forma directa manifestaciones de la capacidad contributiva, y real, ya que no toma en consideración aspectos personales de los contribuyentes, en este caso de los consumidores. Al respecto, resulta interesante citar la opinión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa *Compañía General de Combustibles*, del 16/6/93, (Rev. Impuestos, 1993-B, 1941) donde sostuvo “que el gravamen al valor agregado ha sido concebido por el legislador como un impuesto indirecto al

⁴ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 160.

⁵ Eddy De la Guerra Zúñiga, *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, CEP, 2012, pp: 76 y 77.

consumo, esencialmente trasladable. Si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, existen casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos ...”⁶

En definitiva, podemos concluir que el Impuesto al Valor Agregado es un típico impuesto al consumo, de carácter indirecto, que tiene en su naturaleza el hecho de ser trasladable a fin de que la carga fiscal real recaiga sobre el consumidor.

1.3. Efectos económicos

Al hablar de los efectos económicos del IVA, Héctor Belisario Villegas señala que: “El impuesto es exigido a quienes están encuadrados en los hechos imposables. Esas personas se denominan “contribuyentes de iure”; o sea, los designados por la ley para pagar el impuesto. Pero suele ocurrir que quien ingresa el importe al fisco no es en realidad quien soporta su carga. Ésta recae en un tercero, a quien se denomina “contribuyente de facto”.⁷ Con estos antecedentes, podemos señalar los tres efectos económicos del IVA: percusión, traslación e incidencia.

El efecto de percusión implica que el impuesto recae sobre el contribuyente de iure, de derecho, o sea, aquél que por estar comprendido en el hecho imponible establecido en la Ley, se ve obligado al pago del tributo.

El efecto de traslación sucede cuando el contribuyente de iure traslada la carga impositiva al contribuyente de facto, es decir, una vez que se empieza la cadena de

⁶ Ricardo Fenochietto, *Impuesto al Valor Agregado, Análisis económico, técnico y jurídico*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2001, p.4.

⁷ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 164.

comercialización del bien o servicio. “... la transferencia de la carga impositiva es reglada por la ley, tal como ocurre con el IVA, pues en los casos que ordena la ley, el vendedor debe incluir obligatoriamente en su factura el impuesto que pagó cuando compró la mercadería. Todo pasa en definitiva a ser pagado por el consumidor, pero por expresa regulación legal.”⁸ Este efecto económico, a decir de Villegas, puede en ciertos casos producir consecuencias no solo económicas, sino también en el mundo jurídico. Haciendo referencia a la situación argentina, señala: “La Corte Suprema se ha encargado de señalar esta conexión al expresar que, si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, existen casos en los cuales es necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías constitucionales y con el ordenamiento jurídico vigente (CSJN, *Fallos*, 297:500)”⁹

El efecto de incidencia se configura cuando el contribuyente de facto asume el impuesto dada la traslación del impuesto por parte del sujeto percutido. A este efecto se somete el contribuyente de forma inevitable pues recibe el impuesto trasladado.

Estos tres efectos económicos del Impuesto al Valor Agregado son aquellos que nos ayudan a comprender de forma clara su naturaleza.

1.4. Elementos de la obligación tributaria:

Señala el Código Tributario que “obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una

⁸ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 165.

⁹ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 167.

prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”¹⁰ Sin duda, el concepto es el vigente a la época de expedición del referido cuerpo legal y no se adecúa a la actual realidad jurídica de la tributación en el país en cuanto a las distintas formas de satisfacción del mismo.

1.4.1. Objeto

Al hablar del objeto del Impuesto al Valor Agregado, nos debemos remitir a aquello que nuestra legislación considera como tal. La Ley de Régimen Tributario Interno señala:

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

Es decir, el artículo señalado establece como objeto del IVA, lo siguiente:

- El valor de la transferencia de dominio en todas sus etapas de comercialización.
- La importación de bienes muebles de naturaleza corporal.
- Los derechos de autor.

¹⁰ Código Tributario, artículo 15.

- o Los derechos de propiedad industrial.
- o Los derechos conexos.
- o El valor de los servicios prestados.

Y aclara también de forma expresa, qué es aquello que puede considerarse dentro del concepto de transferencia. Así, establece:

Art. 53.- **Concepto de transferencia.**- Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:

- 1.- Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y 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.

También señala la Ley de Régimen Tributario Interno de forma taxativa,

aquellas transferencias que no son objeto del IVA y dice:

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

1. Aportes en especie a sociedades;
2. Adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades, inclusive de la sociedad conyugal;
3. Ventas de negocios en las que se transfiera el activo y el pasivo;
4. Fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades;
- 5.- Donaciones a entidades y organismos del sector público, inclusive empresas públicas; y, a instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento;
6. Cesión de acciones, participaciones sociales y demás títulos valores.
7. Las cuotas o aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal, así como las cuotas para el financiamiento de gastos comunes en urbanizaciones.

Debe considerarse en este punto y tenerse claro, la existencia de conceptos distintos, como son: bienes y servicios objeto de IVA; bienes y servicios que no son objeto de IVA; y, bienes y servicios que siendo objeto del IVA tienen tarifa de imposición del 0%. Cabe la observación por cuanto suele confundirse entre bienes y servicios no gravados por no ser objeto del IVA, con aquellos gravados con tarifa 0%. La Ley, por razones de distinta índole, sea económica, social, de orden público, de finalidad de la política tributaria, considera aquellas transacciones que serán objeto del

impuesto y aquellas que no lo son, es decir, que no podrán ser consideradas para la generación del impuesto. Dentro de aquellas transferencias o importaciones de bienes y servicios que son objeto del IVA, tenemos aquellas gravadas con tarifa 12% y aquellas a las que el legislador las ha gravado pero con una tarifa 0%, como por ejemplo: los medicamentos de uso humano bajo ciertas condiciones, productos alimenticios prioritarios, entre otros.

1.4.2. Hecho imponible

Hecho imponible o hecho generador es el “presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”¹¹

La Ley de Régimen Tributario Interno señala en el artículo 61 cuál es el hecho generador del IVA y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno lo contempla en el artículo 140, sin embargo, al tener las referidas normas distinta jerarquía normativa, me referiré a lo que cada una de ellas establece como objeto del IVA, de forma independiente y textual, a fin de no modificar las palabras normativas sustantivas y adjetivas que se han utilizado para tener claro el alcance del hecho generador de este impuesto:

Señala la Ley referida también que “*El hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos*”:

1. En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total

¹¹ Código Tributario, artículo 16.

o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.

2. En las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.

3. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.

4. En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su producción o venta, en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes.

5. En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana.

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

Mientras que el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que *“Sin perjuicio del alcance general establecido en la ley, en cuanto al hecho generador del Impuesto al Valor Agregado se deberá considerar”*:

1. El Impuesto al Valor Agregado grava las transferencias de dominio de bienes muebles corporales, en todas sus etapas de comercialización, sean éstas a título oneroso o a título gratuito, realizadas en el Ecuador por parte de personas naturales y sociedades. Así mismo grava la importación de bienes muebles corporales.

2. Se considerarán también como transferencias los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, accionistas, directores, funcionarios o empleados de la sociedad, para uso o consumo personal, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la sociedad. Para estos efectos, se considerarán retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador del servicio y cuya salida no pudiese justificarse con documentación fehaciente, salvo en los casos de pérdida o destrucción, debidamente comprobados.

También se entenderá como autoconsumo, el uso de bienes del inventario propio, para destinarlos como activos fijos. La base imponible será el precio de comercialización.

Igualmente serán considerados como transferencias los retiros de bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos, aun a título gratuito, sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los contribuyentes de este impuesto.

Lo establecido en el inciso anterior será aplicable, del mismo modo, a toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles que los vendedores efectúen con iguales fines.

3. El impuesto grava, así mismo, cualquier forma de cesión de derechos o licencia de uso, a título oneroso o gratuito, realizada en el país, por parte de personas naturales y sociedades, de derechos de propiedad intelectual, mismos que comprenden: a) Los derechos de autor y derechos conexos; b) La propiedad industrial, que a su vez abarca las invenciones; dibujos y modelos industriales; esquemas de trazados de circuitos integrados; información no divulgada y secretos comerciales e industriales; marcas de fabricación, de comercio, de servicios y lemas comerciales; apariencias distintivas de negocios y establecimientos de comercio; nombres comerciales; indicaciones geográficas; y, cualquier otra creación intelectual que se destine a un uso agrícola, industrial o comercial; c) Las obtenciones vegetales.

De igual manera, el impuesto grava la cesión de derechos o licencia de uso de derechos de propiedad intelectual, realizadas por parte de titulares residentes o domiciliados en el exterior a favor de personas naturales residentes en el Ecuador o sociedades domiciliadas en el Ecuador.

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

Para efectos de este impuesto se entiende por prestación de servicios a toda actividad, labor o trabajo prestado por el Estado, sociedades o personas naturales, sin relación laboral a favor de un tercero que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual a cambio de un precio, en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación, independientemente de su denominación o forma de remuneración. Se incluye dentro de esta definición, al arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de

cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio.

Este impuesto grava también la importación de servicios conforme lo dispuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno.

El hecho imponible es el presupuesto de hecho o acto, acontecido el cual, por disposición de una ley, nace la obligación tributaria. En otras palabras, debe producirse un acontecimiento o evento para que un sujeto deba el impuesto y otro tenga una acreencia sobre aquél; la existencia de una ley que establezca el tributo por si sola no hará nacer tal obligación. Al respecto Dino Jarach nos enseña que “...*La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto...*” y que “...*Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí la obligación, sino que lo hace a través de la ley...*”.¹²

En definitiva, siempre será la Ley aquella que indispensablemente tenga que determinar cuál es el presupuesto en el cual se genere el hecho imponible. Será ella quien señale las condiciones y requisitos para identificar si el hecho generador ocurre y entonces podrá determinarse bajo el concepto jurídico indispensable para la imposición.

1.4.3. Sujetos

Para tratar sobre los sujetos de la relación jurídico tributaria tomaré en cuenta dos clasificaciones: la primera dada por el Código Tributario, que es la codificación

¹² Ricardo Fenochietto, *Impuesto al Valor Agregado, Análisis Económico, Técnico y Jurídico*, 138, 139.

que contiene las normas macro de la tributación ecuatoriana y la segunda, de acuerdo a la LRTI que establece con precisión cuáles son los sujetos tributarios en relación al Impuesto al Valor Agregado específicamente.

Un aspecto que merece ser considerado, en el ámbito del concepto de relación jurídica, es la circunstancia de ser un vínculo entre personas, reflexión que abrió margen a interminables disputas académicas. En la actualidad prevalece, sin embargo, sobre el fundamento de la esencial bilateralidad del derecho, la tesis de la necesidad impostergable de, al menos, dos sujetos para poder configurar el vínculo jurídico.¹³

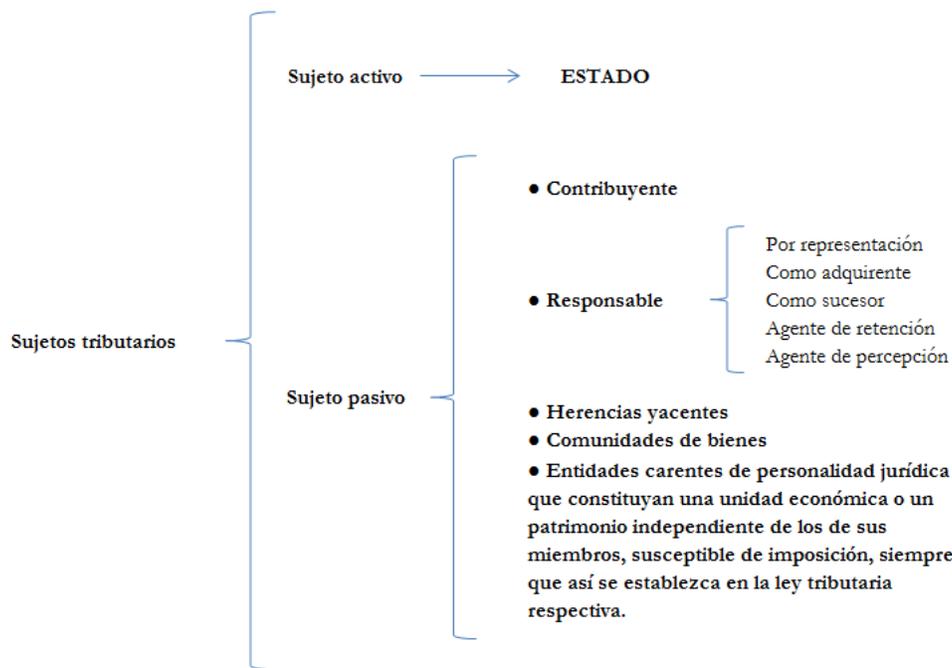
Mauricio Plazas Vega, indica que “La relación tributaria fundamental consiste en el pago del impuesto y es el aspecto prestacional principal, a cargo del sujeto pasivo del tributo, de la relación jurídica tributaria.”¹⁴

Clasificación de acuerdo al Código Tributario:

La clasificación que realiza el Código Tributario se aplica para todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) que rigen en el país. De forma gráfica, es ésta la clasificación de los sujetos tributarios de acuerdo a este cuerpo legal:

¹³ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Derecho Tributario*, 2012, 24ta edición, Saraiva, Editora y Librería Jurídica Grijley, p. 338.

¹⁴ Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA*, Santa Fe de Bogotá, Editorial TEMIS S.A., 1998, pp: 617, 618.



Sujeto activo:

De acuerdo a lo que señala el Código Tributario en su artículo 23, el “Sujeto Activo¹⁵ es el ente público acreedor del tributo” (el subrayado me pertenece). Esta definición denota que siempre será un ente del Estado el sujeto activo de la relación jurídico tributaria. En el caso del IVA, el sujeto activo es directamente el Estado que lo administra a través del Servicio de Rentas Internas, tal como lo establece la Ley de Régimen Tributario Interno.

El Estado, al ser sujeto de la actividad financiera actúa con su soberanía y con el llamado poder tributario, es decir, su poder de imperio para exigir el pago de tributos a aquellos quienes pueden ser sujetos pasivos de ellos. Los sujetos pasivos por su parte, actúan bajo una obligación coercitiva y con el deber político de contribuir al

¹⁵ Este artículo se relaciona con el artículo 62 de la LRTI que contiene la definición de Sujeto pasivo, dentro del capítulo referente al IVA.

mantenimiento del Estado.

Debe señalarse que la actividad del Estado, como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es reglada, es decir, apegada a la Ley, pues sólo en base al principio de legalidad –que implica el sometimiento a la Ley para la creación, modificación y extinción de tributos- es que el Estado puede ejercer su potestad tributaria.

De acuerdo al tributo del que se esté tratando, el órgano administrador va a cambiar, aunque siempre será un ente público. Así, los Gobiernos Autónomos Seccionales son los que generalmente se convierten en administradores de impuestos prediales, alcabalas, etcétera, actuando siempre con el poder tributario que le es otorgado por la Ley. “El poder tributario es la facultad propia de determinados órganos representativos de los entes públicos en virtud de la cual pueden a través de los cauces normativos oportunos, establecer o aprobar tributos como medio de nutrir el gasto preciso para financiar sus actividades.”¹⁶

Sujeto pasivo:

Por su claridad, es de acoger la interesante distinción que propone Giuliani Fonrouge entre el sujeto pasivo del tributo, condición que corresponde siempre al contribuyente, y sujeto pasivo de la obligación tributaria, condición atribuible al deudor, sea o no a título de contribuyente o a otro título. Con ese criterio, y a manera de introducción, cabría decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria en el IVA es el deudor, a pesar de que no ostente la condición de contribuyente; y que el sujeto pasivo del tributo es el

¹⁶ Luis María Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario*, 12da edición, Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2012, p. 76.

consumidor, aunque no asuma la condición de deudor de la obligación tributaria. En definitiva, se trataría de aludir a la didáctica pero cuestionada distinción entre el contribuyente jurídico y el contribuyente de facto, pero desde una perspectiva jurídica de mayor respaldo que, con similares alcances, alude, en su orden, al deudor y al sujeto pasivo del tributo o contribuyente. No obstante, la referencia puede ser descriptiva de lo que en efecto constituye la intención del legislador, al distinguir entre el sujeto pasivo de la percusión y al sujeto de la repercusión, pero no identifica las condiciones que cabe asignar a uno y otro en el lado pasivo de la relación jurídica tributaria.¹⁷

El Código Tributario señala:

Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo 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 unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva. (El subrayado me pertenece)

Señala el Código Tributario, 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

¹⁷ Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA*, 557, 558.

soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”¹⁸ (El subrayado me pertenece)

Responsable en cambio “es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.”¹⁹ Nos aclara la Ley que toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quien tiene el derecho de repetición contra el contribuyente por lo pagado.

Existen responsables:

- Por representación
- Como adquirente
- Como sucesor
- Como agente de retención
- Como agente de percepción

Son responsables por representación²⁰, limitando dicha responsabilidad al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión:

1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o

¹⁸ Código Tributario, artículo 25.

¹⁹ Código Tributario, artículo 26.

²⁰ Código Tributario, artículo 27.

- 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;
 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 convencionalmente.

Son responsables como adquirentes o sucesores de bienes²¹:

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

²¹ Código Tributario, artículo 28.

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 donados.

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.

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.” También lo son, 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.”²²

Agentes de percepción, 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.”²³

Esta es la clasificación general del sujeto pasivo que nuestro Código Tributario

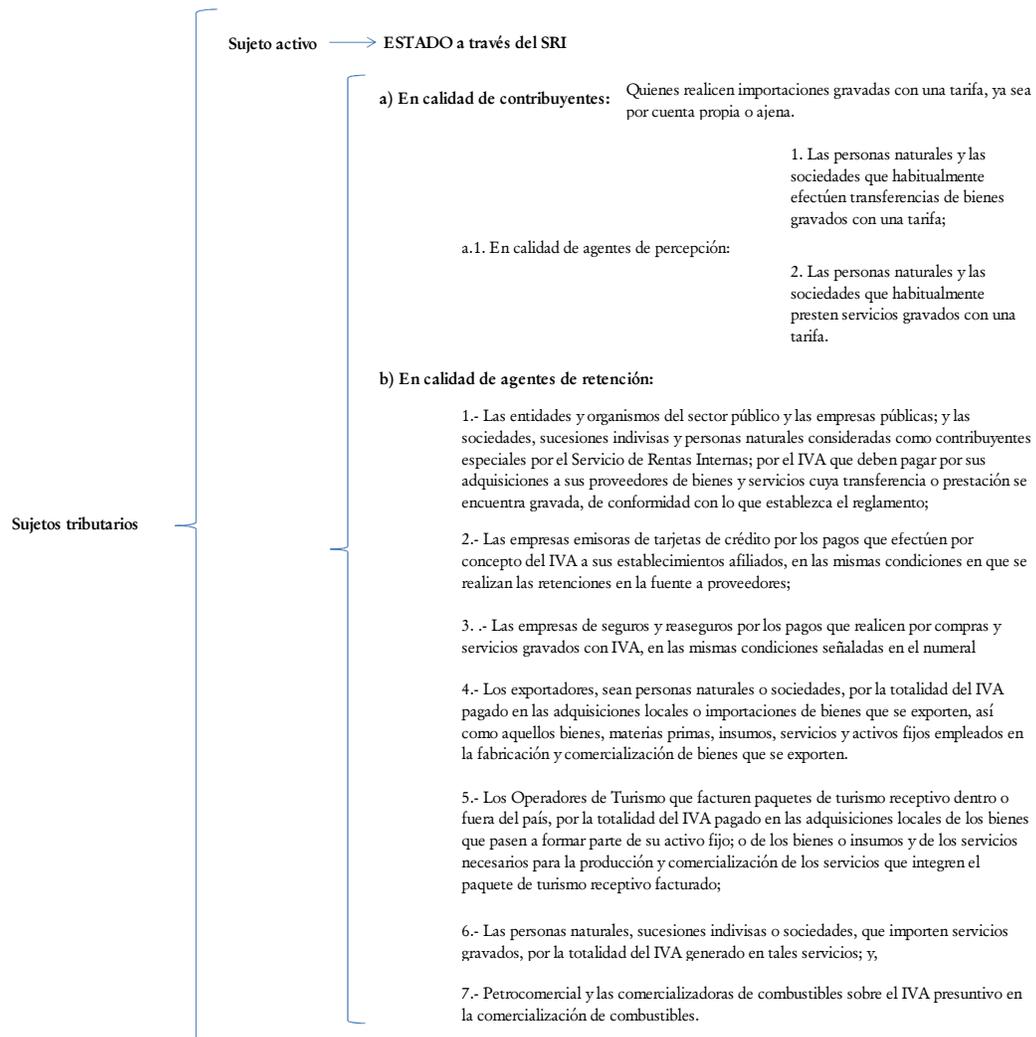
²² Código Tributario, artículo 29.

²³ Código Tributario, artículo 29.

contempla para referirse al campo tributario en sí y no a ningún tipo de tributo de manera especial.

Clasificación de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno:

En cuanto a la clasificación de los sujetos tributarios del Impuesto al Valor Agregado tal como lo establece la Ley de Régimen Tributario Interno, podemos establecer gráficamente la siguiente:



Esta clasificación está contemplada en el actual artículo 63 de la LRTI, a partir de la expedición de la Ley reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Ley s/n, publicada en el Registro Oficial No. 242-3S, 29-XII-2007 y vigente desde el 1 de enero del 2008; sin embargo, es importante aclarar que esta clasificación ha tenido una variante evolución normativa desde la expedición de la LRTI (Ley No. 56, RO 341, 22-dic-89). Esta evolución se basa en reformas que fueron dadas –además de la Ley señalada- por: Ley 93 RO-S 764, 22-ago-95; Ley 06 RO-S 98, 30-dic-96; Ley 98-13 RO 31, 22-oct-98; Ley 99-41 RO-S 321, 18-nov-99. Inicialmente, la Ley 56 contemplaba tres tipos de sujetos pasivos; la Ley 93 y la Ley 06 hacen referencia ya a los agentes de retención, pero sólo desde la Ley 98-13, los agentes de retención junto con los contribuyentes, son parte de la clasificación de los sujetos pasivos, aunque con la Ley 99-41, se elimina dentro de la clasificación a los contribuyentes y se contempla únicamente dentro de ella a los agentes de percepción y a los agentes de retención.

Para entender de forma adecuada la clasificación de los sujetos del IVA en la cual se menciona a las sociedades, debemos además considerar lo que a efectos de la LRTI el término sociedad comprende y es:

... la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias

o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.

Al respecto, es importante acotar que en muchos casos, las distintas Administraciones Tributarias deben realizar un constante control sobre las sociedades, pues existen aquellas que se constituyen con el único fin de crear relaciones ficticias que devienen en ingresos o gastos no reales con fines ilícitos como el lavado de activos por ejemplo.

La actual clasificación de los sujetos pasivos del IVA que he resumido en el gráfico anterior evidencia un error del legislador, pues incluye a los agentes de percepción como una clasificación del concepto de contribuyente y no lo hace con los agentes de retención a quienes sitúa en una clasificación distinta, cuando el agente de retención es sin lugar a dudas un contribuyente.

1.4.4. Tarifa

La evolución normativa de la tarifa del IVA ha tenido tres variaciones importantes. Con la expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno, la tarifa del IVA se estableció con un porcentaje del 10%. Diez años más tarde, esta tarifa se modificó aumentando dos puntos porcentuales y situándola en un 12%. En el año 2001, se fijó una tarifa del 14% sin embargo, el Oficio No. T812-DAJ-2001-3280 (RO-S 325, 14-may-2001) que contenía el veto presidencial por el cual se establecía su vigencia, fue declarado inconstitucional por la forma y suspendidos sus efectos

mediante Res. 126-2001-TP del Tribunal Constitucional (RO-S 390, 15-ago-2001), retornando la tarifa al 12%. Actualmente, la LRTI establece dos tipos de tarifa del IVA: una del 0% y otra del 12%.

Otra consideración que se debe realizar es que originalmente, la LRTI señalaba cuáles eran las transferencias e importaciones exoneradas del impuesto, posteriormente, a partir de la Ley 93, RO-S 764, 22-ago-95, se habló de “Transferencias e importaciones con tarifa cero”. Para explicar este tratamiento es necesario considerar el concepto de exención, que a decir del artículo 31 del Código Tributario “... es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.” Es decir, en primera instancia se consideró un listado de transacciones que por ciertas consideraciones se las excluían de IVA. Después, el legislador consideró una modificación en el tratamiento y estableció la aplicación del IVA sobre las transferencias de bienes y servicios de aquellos productos inicialmente exentos del pago del tributo, considerándolos como objeto del impuesto con una tarifa especial de 0%. Con este tratamiento, se reconoce de forma más clara que las transferencias de determinados bienes y servicios, si bien son objeto de IVA, tienen una tarifa reducida por específicas razones consideradas por el legislador, sin embargo, se distinguen por cuanto no se exime al contribuyente del hecho de considerar que sobre aquellas transacciones existe una tarifa, aunque en la práctica no tenga efecto económico sobre el contribuyente. La tarifa 0% implica en cambio, una decisión del legislador de clarificar el hecho de gravar con Impuesto al Valor Agregado a esos bienes y servicios especiales por ciertas consideraciones.

CAPÍTULO 2: La devolución del IVA: Marco normativo y doctrinario

Propósito y alcance del capítulo:

Este capítulo pretende ser el introductorio a la normativa específica sobre devolución del IVA para realizar el posterior análisis jurisprudencial sobre la devolución del IVA en el Ecuador, por ello, en él constará de la forma más concreta y clara posible las particularidades sobre todos los casos en los cuales procede la devolución del Impuesto al Valor Agregado.

“Las exenciones y beneficios tributarios constituyen límites al principio constitucional de la generalidad, y sus fundamentos o motivos deben buscarse en la política fiscal”, así lo menciona Héctor Belisario Villegas en su obra *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*.²⁴ Efectivamente, debe considerarse cuando se analiza un tributo cuáles son los fines que éste tiene, si son únicamente fines fiscales o si existe en su esencia algún fin extra fiscal. Debe entenderse que no solo el tributo puede tener fines fiscales y extra fiscales, sino que también lo pueden tener las exenciones o los beneficios tributarios que en él se establezcan para diferentes hechos o sujetos. Así, en este capítulo vamos a ver ciertos casos en los cuales existen exenciones y beneficios tributarios en relación al IVA para ciertos hechos generadores y ciertos sujetos pasivos.

2.1. Devolución del IVA a exportadores

El principio de no exportar impuestos o principio de país de destino, es

²⁴ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 366.

reconocido ampliamente en el campo tributario. En la Comunidad Andina, la Decisión 388, dada en Caracas a los dos días del mes de julio de 1996 y publicada en Lima, en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, Año XII, No. 211 de 17 de julio de 1996, establece en su considerando segundo que “... debe establecerse como principio de orden general la no exportación de los impuestos indirectos que gravan los bienes finales de exportación”. En el considerando tercero, cita que “resulta conveniente avanzar hacia la devolución total de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital vinculados a la producción, nacionales o importados, consumidos o utilizados en la producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes destinados a ser exportados.”²⁵

Mientras tanto, el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, conocido como Convenio de Kioto, lo define permitiendo que en el momento de la exportación de mercancías, se pueda obtener la restitución total o parcial de los derechos de impuestos de importación que hayan gravado dichas mercancías a los productos contenidos en las mercancías exportadas o consumidas durante su producción. Así, señala textualmente dentro de sus definiciones:

“Régimen de “drawback”, el régimen aduanero que permite, en el momento de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos y los impuestos a la importación que hayan gravado ya sea las mercancías mencionadas o los productos contenidos en las mercancías

²⁵ Decisión 388, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, Año XII, No. 211 de 17 de julio de 1996.

exportadas o consumidas durante su producción”.²⁶

En el Ecuador, existen beneficios tributarios relativos a la exportación, como la devolución del IVA en unos casos y el crédito tributario en otros. La norma original que estableció el beneficio del reintegro del IVA estaba contenida en el artículo 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno, la cual fue agregada por el Art. 37 de la Ley 99-24, RO-S 181-S: 30-abr-99 y señalaba:

Art. 69A.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación 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 hubiesen reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado.

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.

²⁶ Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros. Anexo específico F, capítulo 3.

Esta norma tuvo inclusive una Ley interpretativa (Ley 2004-41, Ley Interpretativa del Artículo 69-A (72) de la LRTI (RO 397: 11-ago-2004)), por la cual se establecía que el reintegro del IVA no aplicaba a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos.

Actualmente, la Ley de Régimen Tributario Interno en relación al derecho a la devolución o reintegro del IVA, señala:

Art. 72.- IVA pagado en actividades 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 éste deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo.

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.

El reintegro del impuesto al valor agregado, IVA, no es aplicable a la actividad

petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables.

Es decir, se prevé el reintegro del IVA pagado por personas naturales y sociedades que lo hubieran pagado en:

- o Adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten.
- o Adquisiciones de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten.

El artículo 72 (anterior 69A) de la LRTI ha sufrido varias modificaciones a través del tiempo, por lo que presento a continuación el siguiente cuadro a fin de hacer más clara la comprensión de las reformas introducidas:

Norma reformatoria	Vigencia para IVA	Alcance de la devolución del IVA
Ley 99-24, RO-S 181: 30-abr-1999	Desde el 1 de mayo de 1999, hasta noviembre del 2004.	Adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten.
Ley 2004-41, Ley Interpretativa del Artículo 69-A (72) de la LRTI (RO 397: 11-ago-2004)	Al ser una Ley interpretativa sus efectos se retrotraen en el tiempo al momento de creación de la norma que se está interpretando.	El reintegro del IVA no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos.
Ley de Régimen Tributario Interno (RO-S 463: 17-nov-2004) Fe de erratas (RO 478: 9-dic-2004)	Vigente desde el 1 de diciembre del 2004, hasta diciembre del 2007.	Adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten. El reintegro del IVA no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos.
Ley reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (RO-3S 242: 29-dic-2007)	Vigente desde el 1 de enero del 2008.	Adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación y comercialización 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. El reintegro del impuesto al valor agregado, IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables. ²⁷

²⁷ Resalto en azul la diferencia con el alcance establecido en la versión anterior del artículo 72 de la LRTI.

Ley Orgánica de Empresas Públicas (RO-S 48: 16-oct-2009)	Vigente desde el 1 de noviembre del 2009.	Se elimina la frase: que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado".
--	---	---

2.1.1. Decisiones de la CAN

Varias son las Decisiones de la Comunidad Andina que tratan sobre los incentivos a las exportaciones y sobre el Impuesto al Valor Agregado:

Decisión	Contenido
Decisión 324:	Arancel Externo Común, Programa de Liberación e Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales.
Decisión 330:	Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales.
Decisión 388:	Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes.
Decisión 599:	Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuesto Tipo Valor Agregado.
Decisión 600:	Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo
Decisión 635:	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.

Cada una de ellas establece cierta normativa tendiente justamente a promover los incentivos a exportaciones o aspectos simplemente reformatorios. A continuación me permito reseñar los principales aspectos relacionados con los beneficios tributarios y el IVA en las principales Decisiones:

Decisión 324: Arancel Externo Común, Programa de Liberación e Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales

El artículo 9 de esta Decisión establece como fecha máxima el 30 de septiembre de

1992, a fin de aprobar un Programa de Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales.

En la práctica, esta fecha no fue cumplida exactamente, sin embargo, el 22 de octubre de 1992, se emite la Decisión 330 que trata sobre aquella armonización dispuesta en la Decisión 324.

Decisión 330: Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales.

La exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados, incluidos los impuestos indirectos sobre los insumos, por una cuantía que exceda a los impuestos percibidos sobre la producción y distribución de productos similares cuando se venden en el mercado doméstico, es considerado como un subsidio a la exportación.

Esta Decisión que fue emitida el 22 de octubre de 1992, va un paso delante de lo que hasta la fecha nuestra normativa interna consideraba como objeto de devolución del IVA, pues esta última estaba limitaba a la fabricación, mas no al impuesto generado en la distribución de los productos exportados. De igual forma es necesario resaltar que en nuestra ley, se utiliza el término “fabricación” y la normativa comunitaria por su parte habla de “producción.” En la práctica, el término “fabricación” utilizado en nuestra ley permitió al país limitar el ámbito de devolución del IVA a aquellas empresas que no fabrican aquello que exportan, tal como sucede en el caso de la extracción para exportaciones de recursos naturales no renovables.

Decisión 388: Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes.

En su texto, la Decisión 388 señala lo siguiente:

Artículo 1.- Los impuestos indirectos que afectan la venta o al consumo de bienes se regirán por el principio de País de Destino. En tal sentido, el tributo se causará en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia nacional o importada.

Artículo 2.- Las operaciones de exportación de bienes de los Países Miembros no estarán afectas al pago de impuestos indirectos.

(...) Artículo 4.- El monto total de los impuestos indirectos vigentes, que figuran en el Anexo 1 de la presente Decisión²⁸, efectivamente pagados en la adquisición de las materias primas, 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, será devuelto al exportador.

(...) Artículo 7.- Los Países Miembros informarán a la Junta cada vez que creen o modifiquen impuestos indirectos y presentarán un informe de las acciones que emprendan para dar cumplimiento a las disposiciones del presente régimen.

Esta Decisión de julio de 1996, señala expresamente que los impuestos indirectos que afectan la venta o al consumo de bienes, se regirán por el principio de

²⁸ Anexo1: (...) 3. Ecuador: A. Impuesto al Valor Agregado y B. Impuesto a los Consumos Específicos.

país de destino. Amplía además, los conceptos que abarca la devolución de IVA al exportador y en ellos .-a diferencia de lo que señalaba la Decisión 330 que limitaba la devolución a los impuestos sobre la producción y distribución-, incluye a los impuestos pagados en el proceso de fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación.

Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuesto Tipo Valor Agregado.

Se establece el régimen de tasa cero para las exportaciones de bienes y servicios. Además señala:

Artículo 32.- Derecho a la devolución para las exportaciones.

Sin perjuicio del régimen aplicable a los activos fijos y bienes de capital, los sujetos pasivos del impuesto que, por efecto de la aplicación del régimen de tasa cero, liquiden saldos a favor por exportación en sus declaraciones tributarias, tendrán derecho a recuperar dicho saldo de acuerdo a las legislaciones internas de cada País Miembro.

La legislación de cada País Miembro podrá establecer la proporción respecto al valor de las exportaciones que será susceptible de devolución.

Se entenderá satisfecho el derecho a las devoluciones de los impuestos tipo valor agregado, en los casos en los que por la modalidad de contrataciones con el Estado, se haya previsto otra forma de compensación alternativa en los contratos de explotación de recursos naturales no renovables, pagado en sus

adquisiciones de bienes y servicios por la empresa contratante, cuando el País Miembro así lo prevea.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión no devuelvan el impuesto por las operaciones de servicios utilizadas para la exportación de bienes, podrán mantener esta regla hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

Esta Decisión cuya vigencia de acuerdo a la Decisión 635, se estableció para el 1 de enero del 2008, no es aún incorporada plenamente en las legislaciones de los países de la Comunidad Andina.

En nuestro país, la Ley reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, vigente justamente desde el 1 de enero del 2008, incorpora el derecho a la devolución del IVA a exportadores en todas las “Adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación y comercialización 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.” Mantiene la disposición en lo referente al IVA en lo que tiene que ver con recursos naturales no renovables que señala: “El reintegro del impuesto al valor agregado, IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables.”²⁹

2.1.2. Interpretaciones prejudiciales de la CAN³⁰

²⁹ Resalto en azul la diferencia con el alcance establecido en la versión anterior del artículo 72 de la LRTI.

³⁰ Su regulación se encuentra en el Tratado del Tribunal de [Justicia de la Comunidad Andina](#), Protocolo de Cochabamba y

Señala el Tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina que corresponde al Tribunal interpretar por vía prejudicial las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, con el fin de asegurar su aplicación uniforme en el territorio de los países miembros.

Los jueces nacionales de única o última instancia, obligatoriamente deben formular al Tribunal Andino de Justicia la consulta sobre la interpretación de normas comunitarias en los procesos en los que deban aplicarse o se controvierta su aplicación.

En el campo tributario, varios son los procesos por los cuales la CAN a través del Tribunal de Justicia realiza interpretaciones prejudiciales a las Decisiones 330 y 388 de la Comunidad Andina, relacionadas con el IVA, por lo que únicamente incorporaré a este trabajo de investigación una de ellas, la constante en el Proceso 174-IP-2012³¹ cuyo actor es la Empresa Pesquera Ecuatoriana S.A. EMPESEC, la cual es solicitada por el Tribunal Distrital No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, República del Ecuador y es la más actualizada a la fecha de presentación de este trabajo investigativo.

Proceso 174-IP-2012

En este proceso se realiza la interpretación prejudicial de algunos artículos de varias Decisiones, entre ellas:

[Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina](#). La parte procedimental en cuanto a la solicitud de interpretación prejudicial está regulada por la "[Nota Informativa sobre el Planteamiento de la Solicitud de Interpretación Prejudicial por los Órganos Judiciales Nacionales](#)".

³¹ En esa interpretación, actúa el Dr. José Vicente Troya Jaramillo como Presidente (E) del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

- o Los artículos 1, 3, 4 y 5 de la Decisión 388 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena; y,
- o El artículo 13 de la Decisión 330 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

Después de realizar un análisis sobre la devolución del IVA como incentivo tributario a las exportaciones intrasubregionales; de los requisitos y condiciones para la devolución de los impuestos indirectos efectivamente pagados; de la primacía del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina frente al ordenamiento interno de los países miembros; y, del principio de complemento indispensable, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, concluye:

1. Los jueces nacionales que conozcan de un proceso en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, pueden o no requerir del Tribunal Comunitario la interpretación de las mismas, siempre que exista la posibilidad de un recurso ulterior en derecho interno.

Únicamente la existencia de un recurso en el derecho interno que permita revisar la interpretación de la norma aplicable convierte en facultativa la solicitud de interpretación prejudicial la que, en principio, resulta obligatoria.

La solicitud de interpretación prejudicial habrá de cumplir con las exigencias del artículo 33 del Tratado de Creación del Tribunal y los requisitos previstos por el artículo 125 de su Estatuto.

2. De conformidad con lo establecido por el artículo 4 de la Decisión 388 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, procede la devolución al exportador del

monto total del impuesto al valor agregado vigente, siempre que haya sido efectivamente pagado en la adquisición de materias primas, insumos intermedios, servicios, bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación intrasubregional.

Corresponde al respectivo País Miembro establecer los sistemas de control y comprobación de la documentación sustentatoria del pedido de devolución de los impuestos sobre el IVA efectivamente pagados por el solicitante.

3. La devolución procede respecto de los Impuestos indirectos únicamente vigentes al tiempo de la referida adquisición, entre ellos el IVA para el caso de la República del Ecuador, debiéndose aclarar, que aquella relativa a bienes de capital procederá en la medida en que no se otorgue exclusivamente por razones de exportación. En todo caso, la devolución se hará por medio de compensación o reembolso.
4. El incentivo previsto en la norma comunitaria analizada, derivado de la devolución al exportador del monto total del impuesto al valor agregado vigente y efectivamente pagado, es aplicable únicamente en el caso de las exportaciones de bienes de un País Miembro a otro y no alcanza, por tanto, a terceros Estados, por tratarse de un incentivo comunitario a las exportaciones intrasubregionales.
5. El principio de preeminencia de la norma comunitaria, según lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, al derivar de la aplicación directa, comporta la virtud que tiene el ordenamiento comunitario de ser imperativo, con total primacía sobre una norma de derecho nacional o interno.

En caso de presentarse conflicto entre una norma comunitaria y otra nacional deberá acudirse al ordenamiento jurídico comunitario, con prevalencia sobre el derecho interno.

Los órganos jurisdiccionales nacionales están llamados a hacer respetar en su territorio el cabal cumplimiento de este principio, que resulta indispensable para cumplir los fines de la integración.

6. No obstante lo anterior, cuando la norma comunitaria deja a la responsabilidad de los Países Miembros la implementación o desarrollo de aspectos no regulados por aquella, en aplicación del principio de complemento indispensable, les corresponde a esos países llevar a cabo tales implementaciones, sin que éstas puedan establecer, desde luego, exigencias, requisitos adicionales o constituir reglamentaciones que de una u otra manera afecten el derecho comunitario o, restrinjan aspectos esenciales por él regulados.

En virtud de lo señalado, la norma nacional de la República del Ecuador, específicamente, la Ley de Régimen Tributario Interno, ha de guardar armonía con la Decisión 388, y las disposiciones que de algún modo la contradigan serán inaplicables, de conformidad con lo dispuesto en esta providencia.

De conformidad con la disposición prevista en el artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal, el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2, de la ciudad de Guayaquil, República del Ecuador, deberá adoptar la presente interpretación prejudicial al dictar sentencia dentro del expediente interno N° 7895-5257-2008 y, de conformidad con la disposición prevista en el artículo 128, tercer párrafo, del Estatuto del Tribunal, deberá remitir dicha sentencia a este Órgano Jurisdiccional.

Todas estas conclusiones dejan muy clara la posición de supremacía de la norma comunitaria por sobre la normativa interna de los países miembros. Aclaran además el alcance de la devolución del IVA, sin dejar de señalar de forma expresa que “corresponde al país miembro establecer los sistemas de control y comprobación de la documentación sustentatoria del pedido de devolución...”. En este último sentido, ratificaría el criterio jurídico de múltiples fallos de casación emitidos por la Corte Suprema de Justicia del Ecuador, en su momento y de la actual Corte Nacional de Justicia, tal como se podrá evidenciar en el siguiente capítulo.

2.2. Devolución del IVA a entidades del sector público

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Ley s/n, RO-S 351, 29-dic-2010) señala en el artículo referente a las exenciones al comercio exterior, lo siguiente:

Art. 125.- **Exenciones.**- Están exentas del pago de todos los tributos al comercio exterior, excepto las tasas por servicios aduaneros, las importaciones a consumo de las siguientes mercancías:

(...) d. Las que importe el Estado, las instituciones, empresas y organismos del sector público, incluidos los gobiernos autónomos descentralizados, las sociedades cuyo capital pertenezca al menos en el 50% a alguna institución pública, la Junta de Beneficencia de Guayaquil y la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA). Las importaciones de las empresas de economía mixta estarán exentas en el porcentaje que corresponda a la participación del sector público.

e. Donaciones provenientes del exterior, a favor de las instituciones del sector público o del sector privado sin fines de lucro, destinadas a cubrir servicios de salubridad, alimentación, asistencia técnica, beneficencia, asistencia médica, educación, investigación científica y cultural, siempre que tengan suscritos contratos de cooperación con instituciones del sector público.³²

Esta norma proveniente del Código Orgánico de la Producción contempla la exención del pago del IVA en las mercaderías importadas a consumo por el Estado y sus instituciones, una exención que se ubica solamente en este cuerpo legal y no en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Las normas tributarias en cuanto al Impuesto al Valor Agregado de las entidades del sector público han sufrido algunas variaciones, hasta que en la actualidad, a través de la reforma a la LRTI introducida por el Decreto Ley s/n publicado en el RO-S 583, de 24 de noviembre del 2011, que contiene la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, considerando que estas instituciones pagan una tarifa 12% del IVA, la devolución de tal impuesto como beneficio desapareció y en su lugar se estableció una compensación vía transferencia presupuestaria de capital sólo a ciertas instituciones públicas y a privadas alimentadas con fondos públicos. Así, la Ley de Régimen Tributario Interno establece en el artículo 73 y el innumerado siguiente, lo que consta a continuación:

³² LRTI: Art. 54.- No se causará el IVA en los siguientes casos:

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

LRTI: Art. 55.- **Transferencias e importaciones con tarifa cero.**- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: (...) 9.- Los que introduzcan al país: (...) c) .- En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; y las de cooperación institucional con entidades y organismos del sector público y empresas públicas;

Art. 73.- Compensación presupuestaria del valor equivalente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado.- El valor equivalente del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes y demanda de servicios por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas privadas, les será compensado vía transferencia presupuestaria de capital, con cargo al Presupuesto General del Estado, en el plazo, condiciones y forma determinados por el Ministerio de Finanzas y el Servicio de Rentas Internas. El Servicio de Rentas Internas verificará los valores pagados de IVA contra la presentación formal de la declaración y anexos correspondientes e informará al Ministerio de Finanzas, a efectos del inicio del proceso de compensación presupuestaria.

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, se suspenderá el proceso de compensación presupuestaria y el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiere lugar, de conformidad con la Ley.

Los valores a devolverse no serán parte de los ingresos permanentes del Estado Central.

Art. (...)- Asignación presupuestaria de valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y universidades y escuelas politécnicas públicas.- El valor equivalente al IVA pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen los Gobiernos Autónomos Descentralizados y las universidades y escuelas politécnicas públicas, le será asignado en el plazo, condiciones y forma determinados por el Ministerio de Finanzas. El Servicio de Rentas Internas verificará los valores pagados de IVA contra la presentación formal de la declaración y anexos correspondientes e informará al Ministerio de Finanzas, a efectos del inicio del proceso de asignación presupuestaria.

Los valores equivalentes al IVA pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y las universidades y escuelas politécnicas públicas serán asignados vía transferencia presupuestaria de capital, con cargo al Presupuesto General del Estado y el Ministerio de Finanzas los acreditará en la cuenta correspondiente.

Los valores a devolverse no serán parte de los ingresos permanentes del Estado Central.

Estas normas constantes en la Ley no tienen norma reglamentaria para su aplicación, sin embargo, el SRI expidió la Resolución NAC-DGERCGC12-00107 (RO 666, 21-mar-2012), en la cual se establece el procedimiento para la verificación de los valores equivalentes al IVA pagado por las instituciones señaladas en el primer inciso del artículo 73 de la LRTI, a efectos de que estos valores sean informados de parte del SRI al Ministerio de Finanzas, para el inicio del respectivo proceso de compensación presupuestaria de conformidad con la Ley.

En la referida Resolución, en una de sus Disposiciones Transitorias, el Servicio de Rentas Internas reconoce la aplicación de la citada norma del Código Orgánico de la Producción, señalando lo siguiente:

Segunda.- La verificación de los valores equivalentes al impuesto al valor agregado, referida en la presente resolución, en lo que respecta a importaciones, solo aplica para aquellas efectuadas antes de enero del 2011, por los gobiernos autónomos descentralizados y las universidades y escuelas politécnicas públicas, toda vez que, a partir del ejercicio fiscal citado, sobre estas, se prevé una figura de exoneración a cargo del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de conformidad con el literal d) del artículo 125 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

Igual disposición aplica para la verificación de los valores equivalentes al impuesto al valor agregado, pagado en importaciones efectuadas por las entidades y organismos del sector público y empresas públicas.

Es decir, esta norma emitida por el SRI –que se ubica entre las últimas escalas jerárquicas considerando la pirámide jurídica normativa de nuestro ordenamiento establecido en la Constitución de la República-, reconoce y valida la jerarquía del Código Orgánico de la Producción por sobre la Ley de Régimen Tributario Interno.

Históricamente, la Ley de Régimen Tributario Interno ha reconocido a las entidades del sector público la devolución del IVA. Así, el artículo 69B incorporado a la Ley de Régimen Tributario Interno por la Ley 99-24 (RO-S 181: 30-abr-1999), reconoció tal derecho. El artículo 69B fue el antecedente del actual artículo 73 y establecía lo siguiente:

Art. 69B.- 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 prestación de servicios el Gobierno Nacional, los consejos provinciales, las municipalidades, la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría, la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA), Cruz Roja, la Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas será reintegrado 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 hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá

devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal.

Posteriormente, este artículo sufrió varias reformas (Ley 2000-4 RO 34, 13-mar-2000; Ley 2001-41 RO-S 325, 14-may-2001; Ley 2001-55 RO-S 465, 30-nov-2001), hasta llegar a convertirse en el artículo 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RO-S 463: 17-nov-2004), que de acuerdo a su última versión tomando en cuenta la reforma introducida (Ley s/n, RO-3S: 29-dic-2007), señalaba:

Art. 73.- 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 prestación de servicios el Gobierno Nacional, los consejos provinciales, las municipalidades, la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría, la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA), Cruz Roja, la Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas será reintegrado 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 hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal.

La Administración Tributaria una vez resuelta la devolución del IVA verificando la información reportada en los anexos de declaración del solicitante, se reserva el derecho de verificar que el monto devuelto sea el

correcto, de detectarse una diferencia a favor del Fisco, se procederá a compensar automáticamente contra futuras devoluciones del IVA que el contribuyente solicitare.

Contando además, con un artículo innumerado posterior incluido por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que señalaba:

Art. (...).- **Reintegro del IVA a entidades y empresas públicas.**- El Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, les será reintegrado en el plazo y forma determinados por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución. El Ministerio de Finanzas realizará la acreditación en la cuenta correspondiente, pudiendo proveer los fondos al Servicio de Rentas Internas para que realice tal acreditación.

Algo importante a considerar es que desde enero del 2008 a octubre del 2009, se aplicó para las instituciones del sector público y las empresas públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta, la tarifa 0% del impuesto al valor agregado, de acuerdo a la reforma introducida al artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno por la Ley reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (RO-35 242, 29-dic-2007).

A continuación, presento un cuadro en cuanto a las reformas relativas a la devolución del IVA al sector público:

Norma reformatoria	Vigencia para IVA	Reforma realizada
Ley de Régimen Tributario Interno (RO-S 463: 17-nov-2004)	Vigente desde el 1 de diciembre del 2004, hasta diciembre del 2007.	(Al Art. 73 LRTI)
Ley reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (RO-3S 242: 29-dic-2007)	Vigente desde el 1 de enero del 2008, hasta octubre del 2009.	(Al Art. 55 LRTI) Se establece tarifa 0% de IVA (Al Art. 73 LRTI) Se sustituye el inciso primero.
Ley Orgánica de Empresas Públicas (RO-S 48: 16-oct-2009)	Vigente desde el 1 de noviembre del 2009, hasta noviembre del 2011.	(Al Art. 55 LRTI) Se elimina la tarifa 0% de IVA (Al Art. 73) Se agrega un artículo innumerado posterior al Art. 73.
Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (RO-S 583, de 24-nov-2011).	Vigente desde el 1 de diciembre del 2011.	(Al Art. 73 LRTI) Establece la compensación presupuestaria.

Debe considerarse en el caso de las entidades del sector público –en las cuales a efectos de este tratamiento tributario se han incluido a varias organizaciones no gubernamentales-, que la intención de mantener una tarifa 12% de IVA se resume en el no otorgar a estas entidades un beneficio a través de la tarifa 0% que haga que se vea a éstas como entidades privilegiadas en comparación al sector público. En otras ocasiones, la tarifa 0% ha sido motivada para no restar liquidez a estas entidades cuando al final de cuentas su presupuesto es un presupuesto público. Se ha dicho que

sale de un bolsillo del Estado para entrar a éste por el otro bolsillo, por lo cual no habría lógica en entrar a un proceso de pago para una posterior devolución.

Cuando ha sido el caso del pago de una tarifa 12% con el posterior proceso de devolución, éste ha sido justificado también como un medio de control y de fomento de cultura tributaria, pues al existir la condicionante del cumplimiento de requisitos reglamentarios en los comprobantes de venta que sustenten dicho pago de IVA y en base a los cuales se solicite la devolución, todos los actores de este proceso se veían en la forzosa obligación de exigir el cumplimiento de los mismos.

En la actualidad la tarifa del 12% es compensada de forma directa con asignación presupuestaria, lo cual distorsiona la original intencionalidad de control del establecimiento de la tarifa. Deberá analizarse con posterioridad el efecto de esta medida en cuanto a la contabilidad gubernamental y en el manejo del Presupuesto General del Estado.

2.3. Devolución del IVA a discapacitados

La Constitución de la República ampara a las personas con discapacidad por considerarlas un grupo de atención prioritaria. Así, señala en el artículo 48 que las personas con discapacidad tendrán tratamiento preferente en cuanto a exenciones, rebajas tributarias, además de concederles otro tipo de beneficios.

La Corte Constitucional en Resolución No. 0770-07-RA de la Primera Sala (RO EE 78: 09-oct-2008), resolvió en su considerando sexto que las personas discapacitadas “se encuentran dentro de los grupos vulnerables de la sociedad, y la

Constitución en forma explícita y preferente garantiza varios derechos a favor de estos, ...”

La normativa general que regula los derechos y la protección necesaria a las personas con algún tipo de discapacidad actualmente en el Ecuador, es la Ley Orgánica de Discapacidades (Ley s/n , RO-S 796, 25-oct-2012). La Sección VIII, contempla las tarifas preferenciales, exenciones arancelarias y el régimen tributario, señalando varios beneficios tributarios en relación al IVA, como son: 1) La exención de IVA o su devolución a las importaciones de bienes (Prótesis para personas con discapacidad auditiva, visual y física; Órtesis; Equipos, medicamentos y elementos necesarios para su rehabilitación; Equipos, maquinarias y útiles de trabajo, especialmente diseñados y adaptados para ser usados por personas con discapacidad; Elementos de ayuda para la accesibilidad, movilidad, cuidado, higiene, autonomía y seguridad; Equipos y material pedagógico especiales para educación, capacitación, deporte y recreación; Elementos y equipos de tecnología de la información, de las comunicaciones y señalización; Equipos, maquinarias y toda materia prima que sirva para elaborar productos de uso exclusivo para personas con discapacidad; y, los establecidos por el Reglamento a la Ley Orgánica de Discapacidades) realizadas para uso exclusivo de personas con discapacidad, por personas con discapacidad y por las personas jurídicas encargadas de su atención; 2) El reintegro del IVA que las personas con discapacidad paguen en la adquisición de bienes y servicios de su uso y consumo personal, en un monto máximo anual a devolver de IVA pagado de hasta el doce por ciento (12%) del equivalente al triple de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago de impuesto a la renta; sin embargo, el valor a devolver por cada período

mensual no podrá exceder a la doceava parte del monto máximo anual, anteriormente señalado; y, 3) La exención del IVA (únicamente hasta por un monto equivalente a ciento veinte (120) remuneraciones básicas unificadas del trabajador privado en general precio FOB en transporte personal y hasta por un monto equivalente a doscientas seis (206) remuneraciones básicas del trabajador privado en general precio FOB en transporte colectivo) en la importación y la compra de vehículos (Vehículos ortopédicos y/o adaptados y no ortopédicos, para su uso o beneficio), por una sola vez cada cuatro años, incluidos los de producción nacional, destinados al uso o beneficio particular o colectivo de personas con discapacidad, a solicitud de éstas, de las personas naturales y jurídicas que tengan legalmente bajo su protección o cuidado a la persona con discapacidad.

Por su parte, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Ley s/n, RO-S 351, 29-dic-2010) señala en el artículo referente a las exenciones al comercio exterior, lo siguiente:

Art. 125.- **Exenciones.**- Están exentas del pago de todos los tributos al comercio exterior, excepto las tasas por servicios aduaneros, las importaciones a consumo de las siguientes mercancías:

i. Los aparatos médicos, ayudas técnicas, herramientas especiales, materia prima para órtesis y prótesis que utilicen las personas con discapacidades para su uso o las personas jurídicas encargadas de su protección. Los vehículos para estos mismos fines, dentro de los límites previstos en la Ley sobre Discapacidades.

Establece por tanto, una exención de IVA a las importaciones a consumo de vehículos, otros bienes y materia prima para órtesis y prótesis que utilicen las personas con discapacidad o las personas jurídicas encargadas de su protección.

La Ley de Régimen Tributario Interno, norma especial tributaria jerárquicamente superior en razón de la materia en cuanto a la aplicación de beneficios tributarios, a la Ley Orgánica de Discapacidades y al Código Orgánico de la Producción, señala en cambio -de forma más restrictiva-, únicamente el derecho al reintegro, es decir, a la devolución del IVA, mas no ninguna clase de exención, limitando además el alcance a cierto tipo de bienes. Así dispone:

Art. 74.- El IVA pagado por personas con discapacidad.- El IVA pagado por personas con discapacidad, que estén calificadas por el organismo competente, en la adquisición de vehículos ortopédicos o no ortopédicos importados o adquiridos localmente, siempre que estén destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad; aparatos médicos especiales, materia prima para órtesis y prótesis, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses en un tiempo no mayor a noventa días, a través de cheque u otro medio de pago. Se reconocerá intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas determinará el trámite a seguir para su devolución.

La norma citada obedece a una reforma a la LRTI, a través del Art. 32 de la Ley s/n, RO-S 94, 23-dic-2009, es decir, vigente desde enero del 2010. Antes, la norma que estableció este beneficio tributario fue la contenida en el artículo 69-C de la LRTI

(incorporada por la Ley 99-24, RO-S 181, 30-abr-99), que pasó a ser –en igual texto-, el artículo 74 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno realizada en el año 2004. Básicamente, estas normas son similares a la hoy vigente con la diferencia de la incorporación en la norma actual del beneficio tributario también para la adquisición de vehículos ortopédicos importados y de vehículos no ortopédicos importados o adquiridos localmente, con la condicionante de que estén destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad. Otra de las diferencias es que la norma anterior establecía la obligación del SRI de verificar que los bienes a los que se refería la norma tengan las características funcionales que les califique de utilización exclusiva para los discapacitados. Seguramente esta disposición no ha sido incorporada por la amplitud que hoy existe para que quien conduzca el vehículo adquirido pueda ser una tercera persona y no exclusivamente la persona con discapacidad. También existía un párrafo sancionador para quienes falseen la información entregada como respaldo para el uso de este beneficio, el cual ya no existe en la norma actual, sin embargo de lo cual, debe considerarse que es el Código Tributario el que establece como un tipo de defraudación, la entrega de información falsa.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece:

Art. 177.- Devolución del IVA a personas con discapacidad.- Se considerará persona con discapacidad a toda persona que, como consecuencia de una o más deficiencias físicas, mentales y/o sensoriales, congénitas o adquiridas,

previsiblemente de carácter permanente se ve restringida en al menos un treinta por ciento de su capacidad para realizar una actividad dentro del margen que se considera normal, en el desempeño de sus funciones o actividades habituales, de conformidad con los rangos que para el efecto establezca el CONADIS.

La persona con discapacidad podrá presentar la solicitud de devolución de IVA en la forma y con los requisitos establecidos mediante Resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas.

Se establece un monto máximo a devolver de IVA pagado de hasta el doce por ciento del equivalente al triple de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago de impuesto a la renta.

Respecto del IVA pagado en la adquisición de vehículos ortopédicos o no ortopédicos importados o adquiridos localmente, siempre que estén destinados para el uso y traslado de personas con discapacidad, el derecho a la devolución solamente aplicará por una sola ocasión cada tres años de realizada la importación o adquisición local. En caso de requerirse una importación o adquisición local en un tiempo menor, se procederá a la devolución del IVA bajo la autorización expresa del CONADIS.

El artículo 169 del RLRTI (DE 1010, RO 222, 29-jun-99), contemplaba la devolución del impuesto al valor agregado a las instituciones del Estado, exportadores de bienes y a los discapacitados, señalando únicamente en relación a las personas con discapacidad, que a efectos de obtener la devolución del impuesto al valor agregado, deberán presentar la documentación requerida.

2.4. Devolución del IVA a personas de la tercera edad

La devolución del Impuesto al Valor Agregado a personas de la tercera edad, constituye también un beneficio tributario que el Estado ha concedido en atención a la situación de vulnerabilidad de aquellas personas, pues la Constitución incluye a los adultos mayores en el grupo de atención prioritaria y reconoce además, en su artículo 37, el derecho a exenciones en el régimen tributario.

La devolución del Impuesto al Valor Agregado en este caso, así como para las personas con discapacidad constituye el cumplimiento de una finalidad no fiscal de la política tributaria. Trata en realidad de beneficiar a ciertos grupos que en atención a ciertas calidades poseen vulnerabilidades de orden social. Sin embargo, estos beneficios que la Ley concede no rompen con el principio de generalidad que rige la tributación el cual se relaciona de manera íntima con la capacidad contributiva, pues entiende el legislador que la capacidad contributiva de grupos vulnerables como lo son las personas con discapacidad o personas de la tercera edad, por tales condiciones ya ha sido afectada considerablemente, pues las condiciones eminentemente físicas de las personas que se incluyen en estos grupos no son similares a las de aquellas personas que no tienen ninguna discapacidad física o intelectual, o de aquellas que están en una edad altamente productiva.

Tampoco el principio de equidad tributaria que se fundamenta en la máxima de “igualdad entre iguales” se ve afectado, pues al contrario, puede decirse que éste es respetado al considerar con justicia las distintas condiciones de los grupos de atención prioritaria y dentro de ellos se aplica a todos por igual, sin que exista ninguna otra

consideración que pueda romper con el principio tributario. No cabe la aplicación de discriminaciones lo cual si vulneraría el principio de equidad.

Es por lo referido que estas normas se han considerado en la normativa tributaria y existe por tanto, la devolución del IVA a las personas ya señaladas.

La Codificación 2006-007 de la Ley del Anciano (RO 376, 13-oct-2006), establece en su artículo 14, que:

Toda persona mayor de sesenta y cinco años de edad y con ingresos mensuales estimados en un máximo de cinco remuneraciones básicas unificadas o que tuviera un patrimonio que no exceda de quinientas remuneraciones básicas unificadas, estará exonerada del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales.

Para la aplicación de este beneficio no se requerirá de declaración administrativa previa, provincial o municipal.

Si la renta o patrimonio excede de las cantidades determinadas en el inciso primero, los impuestos se pagarán únicamente por la diferencia o excedente.

Mediante Decreto Ejecutivo No. 2823 de 12 de julio del 2002 (RO 623: 22-jul-2002), se expidió el Reglamento para la Aplicación de los Beneficios Tributarios a favor del Anciano, correspondientes a impuestos fiscales, previstos en la Ley del Anciano, publicada en el Registro Oficial No. 806 del 6 de noviembre de 1991, y sus posteriores reformas, en cuyo artículo 4 se establece la devolución del IVA, señalando que “Toda persona mayor de 65 años de edad, dentro de los límites previstos en el artículo 14 de la Ley del Anciano, tendrá derecho a la devolución del impuesto al

valor agregado. Para el efecto, el interesado deberá presentar al Servicio de Rentas Internas la correspondiente solicitud de devolución a la que acompañará el original de las facturas correspondientes en las cuales se encuentre plenamente identificado con sus apellidos y nombres completos y su número de cédula de ciudadanía. Estas facturas deberán cumplir con todos los demás requisitos previstos en el correspondiente reglamento.”

La Ley de Régimen Tributario Interno no contempla en la actualidad beneficio alguno en relación al Impuesto al Valor Agregado para las personas de la tercera edad, sin embargo, en el Reglamento para la aplicación de la referida Ley, podemos encontrar la siguiente norma:

Art. 181.- Devolución de IVA a personas de la tercera edad.- Las personas de la tercera edad tienen derecho a que el IVA que paguen en la adquisición de bienes y servicios de su uso y consumo personal les sea reintegrado a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días de presentada su solicitud a la que adjuntarán originales o copias certificadas de los correspondientes comprobantes de venta y demás documentos o información que el Servicio de Rentas Internas requiera para verificar el derecho a la devolución.

Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado.

Para establecer el monto máximo mensual que corresponde a la devolución de IVA mensual se tomará en cuenta una única base imponible

máxima de consumo de hasta cinco remuneraciones básicas que corresponderá a las adquisiciones de bienes o prestación de servicios gravados con el impuesto.

El SRI por su parte, expidió la Resolución NAC-DFER2008-0566 (RO 342: 21-may-2008), en la cual se establece que para determinar el monto máximo mensual para aplicar el beneficio tributario sobre el IVA y el ICE, se tomará en cuenta una única base imponible máxima de consumo de hasta cinco remuneraciones básicas que corresponderá a adquisiciones de bienes o prestación de servicios gravados con uno solo de esos impuestos o gravados con ambos impuestos.

CAPÍTULO 3: Desarrollo jurisprudencial en materia de devolución de IVA

Propósito y alcance del capítulo:

El desarrollo completo y pormenorizado del análisis de la evolución jurisprudencial en materia de devolución de IVA en el Ecuador, resulta imposible de realizarlo en una Tesis de postgrado, dada su limitada extensión (en cuanto a número de páginas permitidas), sin embargo, el presente trabajo investigativo y sobre todo este capítulo, pretende demostrar ejemplificativamente cuáles han sido los principales pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia –en su momento- y de la actual Corte Nacional de Justicia, relativos a este tema, contrastándolos con la normativa aplicable³³ de acuerdo al período fiscal del cual trate el litigio cuya sentencia ha sido analizada en Recurso de Casación por la Corte.

Sistema de precedentes jurisprudenciales en el Ecuador:

Como un aspecto introductorio importante, me permito resumir cuál es actualmente el procedimiento para establecer precedentes jurisprudenciales, pues éste fue modificado con la expedición de nuestra última Constitución.

La Constitución de la República publicada en el Registro Oficial 449 de 20 de octubre del 2008, establece en su artículo 184 que serán funciones de la Corte Nacional de Justicia, además de las determinadas en la Ley, el desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración. Señala además:

³³Tema desarrollado en el capítulo II de esta Tesis.

Art. 185.- Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte a fin de que ésta delibere y decida en el plazo de hasta sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o sí ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria.

La jueza o juez ponente para cada sentencia será designado mediante sorteo y deberá observar la jurisprudencia obligatoria establecida de manera precedente. Para cambiar el criterio jurisprudencial obligatorio la jueza o juez ponente se sustentará en razones jurídicas motivadas que justifiquen el cambio, y su fallo deberá ser aprobado de forma unánime por la sala.

Esta sería por tanto, la forma en la que actualmente se establece el precedente jurisprudencial obligatorio por parte de la Corte Nacional de Justicia, con lo cual se deroga tácitamente la disposición de la Ley de Casación que disponía:

*Art. 19.- **Publicación y precedente.**- Todas las sentencias de casación serán obligatoriamente publicadas en su parte dispositiva en el Registro Oficial y constituirán precedente para la aplicación de la Ley, sin perjuicio de que dichas sentencias sean publicadas en la Gaceta Judicial o en otra publicación que determine la Corte Suprema de Justicia.*

La triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema.

Igualmente la Corte Suprema de Justicia podrá emitir resolución obligatoria sobre puntos de derecho respecto de los cuales existan fallos contradictorios de las cortes superiores y tribunales distritales, aunque no le hayan llegado por vía de casación.

La Corte Suprema resolverá sobre los fallos contradictorios ya sea por su propia iniciativa o a pedido de las cortes superiores o tribunales distritales. El Presidente de la Corte Suprema emitirá un instructivo para el adecuado ejercicio de esta atribución.

El Código Orgánico de la Función Judicial, al respecto de los precedentes jurisprudenciales establece lo siguiente:

Art. 182.- Precedentes jurisprudenciales.- Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto de derecho, obligarán a remitir los fallos al Pleno de la Corte a fin de que éste delibere y decida en el plazo de sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria.

La resolución mediante la cual se declare la existencia de un precedente jurisprudencial contendrá únicamente el punto de derecho respecto del cual se ha producido la triple reiteración, el señalamiento de la fecha de los fallos y los datos de identificación del proceso; se publicará en el Registro Oficial a fin de que tenga efecto generalmente obligatorio.

La jueza o juez ponente para cada sentencia se designará mediante sorteo y deberá observar la jurisprudencia obligatoria establecida de manera precedente. Para cambiar el criterio jurisprudencial obligatorio la jueza o juez ponente se sustentará en razones jurídicas motivadas que justifiquen el cambio y su fallo deberá ser aprobado de forma unánime por la Sala, debiendo ponerse de inmediato en conocimiento del Pleno, el cual decidirá si se deja o no sin efecto el precedente obligatorio cuyo criterio se ha cambiado, o si se trata de una cuestión nueva que no se halla comprendida en dicho precedente.

Para el procesamiento de esta jurisprudencia, el Pleno de la Corte Nacional creará una unidad administrativa especializada.

Es importante resaltar que la labor del precedente jurisprudencial es fundamental para la aplicación de la normativa y es un gran aporte a la seguridad jurídica. Idealmente, el precedente jurisprudencial, al ser emitido y hoy, consensado, por el pleno del más alto órgano de Administración de Justicia, intenta orientar al Juez de instancia en la aplicación del Derecho, por ello es que dicha institución

jurídica se reviste de especial importancia. Queda en responsabilidad de los Jueces Nacionales el establecer con claridad y suficiente desarrollo aquellas interpretaciones que deben darse a las normas, a fin de evitar que existan puntos de vista discordantes entre Jueces de instancia.

Esta iniciativa contemplada en nuestro marco jurídico, en relación a que sea el pleno de la Corte Nacional de Justicia el que establezca aquellos precedentes jurisprudenciales a aplicarse, podría calificarse también como inadecuada, si consideramos que -si bien el ideal de conformación de la Corte Nacional como máximo órgano, debe requerir una absoluta excelencia en quienes la integren en calidad de Jueces y Juezas-, en la práctica, podrían haber muchos de ellos o ellas - inclusive de la misma Sala de lo Contencioso Tributario- que no tengan el conocimiento y la experiencia suficiente como para entender con amplitud suficiente el tema sobre el cual se va a sentar un precedente que resultará obligatorio para los Jueces de instancia. Tal vez, un juez que conozca de materia laboral, no tenga el conocimiento necesario y suficiente como para entender la materia tributaria, entonces, mal podría pronunciarse sobre la resolución del asunto si no conoce a cabalidad los antecedentes jurídicos y de evolución normativa y jurisprudencial sobre el caso.

En materia tributaria -hasta la fecha- son cuatro aquellos precedentes jurisprudenciales que han sido propuestos al Pleno de la Corte Nacional de Justicia por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte, sin embargo, ninguno de ellos tiene relación con el tema objeto de esta investigación, es decir, con la devolución del Impuesto al Valor Agregado.

Punto importante de aclarar también en este trabajo de investigación, es el referente al estatus jurídico en cuanto a la vigencia de los precedentes jurisprudenciales emitidos por la Corte Suprema de Justicia, con anterioridad a la expedición de la Constitución de la República del año 2008, en la cual se establece –tal como ya quedó referido en los párrafos anteriores-, una nueva forma de creación de los mismos.

Desde mi punto de vista, los precedentes jurisprudenciales establecidos con anterioridad a la Constitución del 2008, tienen plena vigencia jurídica, pues por el hecho de establecer una nueva forma de crear los precedentes, no puede afirmarse que los anteriores hayan dejado de existir.

La Ley de Casación estableció en su artículo 19 titulado: “Publicación y precedente”, que “La triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema.” Señaló además, que la Corte resolverá sobre los fallos contradictorios. Este artículo fue derogado tácitamente por la norma Constitucional del artículo 185.

Debemos considerar que es únicamente el mecanismo de establecer los precedentes jurisprudenciales, el que ha sido modificado, mas en ninguna forma puede afirmarse que la Constitución del 2008 eliminó todas aquellas decisiones tomadas por la Corte con anterioridad a su expedición, pues antes de ella, existían Recursos, existieron análisis y existieron deliberaciones que condujeron a que haya cierta uniformidad –con ciertos casos de excepción-, en cuanto a puntos tributarios controvertidos en su interpretación.

La institución del precedente jurisprudencial existió con anterioridad a la Carta Magna de la anterior década y solamente el mecanismo para establecerlo fue modificado. Por ello, es importante considerar la existencia de los precedentes jurisprudenciales en materia de devolución del Impuesto al Valor Agregado que fueron establecidos con anterioridad al año 2008, tal como la misma Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia lo reconoce en el Fallo 126-2009, publicado en la Edición Especial del Registro Oficial No. 190, el 8 de septiembre del 2011, en la que señala expresamente:

TERCERO.- ... La Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia ha sentado el criterio de que para devolver el IVA es necesario que se cumplan los requisitos señalados en la ley y en los reglamentos, y que compete a la administración el examen de los mismos, sostener lo contrario, llevaría al riesgo de aceptar peticiones que carezcan de sustentación. Así consta en las sentencias 102-2002, publicada en el Registro Oficial No. 265 de 3 de febrero del 2004, 67-2003, publicada en Registro Oficial 427 de 23 de septiembre del 2004, y 180-2003, publicada en Registro Oficial 439 de 11 de octubre del 2004, fallos de triple reiteración que, en aplicación del Art. 19 de la Codificación de la Ley de Casación, constituye precedente jurisprudencial que de manera obligatoria deben observar los tribunales distritales de lo Fiscal. (El subrayado me corresponde.)

3.1. Caso exportadores

En el capítulo anterior se analizó ya, el derecho de los exportadores a la devolución del IVA, además, se señaló la normativa pertinente y su evolución.

Las normas en relación al principio de país de destino establecido en las Decisiones de la Comunidad Andina y en nuestra legislación, sin embargo, han tenido que ser aclaradas, tal como lo ha hecho el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en cuanto a las Decisiones comunitarias; y, la Corte Suprema de Justicia en su momento y actualmente, la Corte Nacional de Justicia, en cuanto a la normativa interna.

Recordemos que el derecho a la devolución del IVA a exportadores en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, rige desde el 1 de mayo de 1999, hasta la actualidad, sin embargo, la referida devolución rige también –desde el 1 de enero del 2008- no solo para las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, sino también para las adquisiciones de aquellos bienes empleados en la comercialización de los bienes que se exporten. Además, desde la fecha citada, se aplica para la adquisición y comercialización de aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, para lo cual existía –en la normativa interna- antes de la Ley reformativa, únicamente el derecho a crédito tributario, mas no devolución.

Sobre lo anotado, se puede señalar el siguiente fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el cual se establecen varias consideraciones importantes:

Fallo No. 134-2008, emitido el 9 de junio del 2009.³⁴

CUARTO: Para afrontar la discrepancia entre la empresa y la administración ha menester tener presente; a) Que la devolución del IVA prevista a favor de los exportadores (Art. 69A, hoy 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno) concierne a un pago debido, pues, se trata de un estímulo a esa actividad, por lo que no son aplicables los Arts. 122 y 123 de la Codificación del Código Tributario, normas que se refieren a la devolución del pago indebido y del pago en exceso; b) Que el crédito tributario (Art. 65, hoy 66 de la ley mencionada) comporta un derecho de los sujetos pasivos del IVA a compensar entre el impuesto pagado y el impuesto cobrado; c) Que no cabe por ningún concepto aplicar la devolución del IVA por actividades de exportación y al propio tiempo, vale decir, simultáneamente, aplicar el crédito tributario; d) Que según la norma vigente en los meses a los que concierne el diferendo, era posible únicamente pedir la devolución del IVA satisfecho en las adquisiciones locales o importaciones de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten; y, e) Respecto de las empresas que pagan IVA en los términos del literal que precede, las cuales, parte de la producción exportan y parte la destinan al consumo interno, es necesario proporcionalizar, es decir del cien por ciento del IVA, devolver únicamente el porcentual correspondiente a exportaciones. Obviamente, al porcentual no devuelto se ha de aplicar el crédito tributario.

³⁴ No se encuentra publicado en el Registro Oficial. Consta en la página web de la Corte Nacional de Justicia, en los fallos emitidos en junio del 2009.

QUINTO: En la demanda, parte final de fs. 27 de los autos, la empresa manifiesta que la Administración Tributaria no estaría en capacidad de discriminar respecto de algunos gastos como la energía eléctrica que parte corresponde a la producción y fabricación de los productos que elabora. Al respecto, esta Sala, en los casos 223-2006 de 11 de mayo del 2007 publicado en el R. 0. 342 de 21 de mayo del 2008; 7-2007 de 10 de septiembre del 2008, ha resuelto que se debe porcentualizar el IVA reconociendo a favor del sujeto pasivo exportador la porción del total producido que no se ha dedicado al mercado interno. Todo, según se detalla en el considerando que antecede. La administración en la contestación a la demanda, fs. 33 a 42 de los autos, en sustancia alega, que varios comprobantes no corresponden a la elaboración del bien que se exporta; que los documentos presentados por la empresa no cumplen los requisitos exigidos por la ley y el reglamento; que el factor proporcionalidad aplicado por la administración corresponde a las exportaciones realizadas; y, que los intereses en caso de devolución del IVA se han de calcular en la forma que prevé el Art. 69A de la Ley de Régimen Tributario.

SEXTO: No cabe en casación pronunciarse sobre los soportes, es decir facturas y otros medios que sirven para comprobar las adquisiciones y el IVA cuya devolución se solicita respecto de los cuales existe pronunciamiento expreso emitido por la Sala Juzgadora. En consecuencia, hay que estar, acerca de este punto, a lo resuelto por dicha Sala.

SÉPTIMO: En el informe del perito dirimente acogido por la Sala juzgadora,

Conclusiones (5.), fs. 4560, literalmente se expresa: Respecto al motivo de negación ‘No corresponde a Producción’, también objeto de estudio en el desarrollo del Capítulo correspondiente, por las características especiales que tiene este motivo en cuanto a la complejidad que se presenta al tratar de definir de manera terminante su participación en los procesos de producción, y también por lo manifestado en el Punto ‘B’ anterior, con las limitaciones anotadas, habría lugar a la devolución correspondiente. (SIC). El aludido punto b, del Informe del dirimente, fs. 4554 y 4555 en forma particularizada explica de modo puntual lo relativo a los costos de producción negados por la administración y reconoce la dificultad de tal tema. Lo dicho en este considerando coincide con lo afirmado por la empresa en su demanda, según se señala en el considerando quinto que antecede. Ante la dificultad de precisar los gastos que tienen relación con la producción, procede porcentualizarlos con relación a los bienes que se exportan y a los que entran en el mercado interno. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA, por cuanto no se ha aplicado debidamente el Art. 69A, hoy 72 de la Ley de Régimen Tributario, y en uso de la facultad constante en el Art. 273 inciso segundo del Código Tributario que trata del control de legalidad, casa la sentencia de 27 de mayo del 2008 expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, y aceptando los sustentos de gastos y de pago del

IVA que dicha Sala ha considerado legítimos, se dispone que se devuelvan los valores que la empresa ha pagado por IVA en las exportaciones de los meses a los que se refiere la discrepancia, a cuyo efecto se tomará en cuenta los siguientes criterios: a) **No se devolverá los valores que hayan sido objeto de compensación mediante crédito tributario;** b) **Para el cálculo de esos valores se tomará en cuenta los costos de producción de los bienes, debiendo, del cien por ciento de los mismos devolverse el IVA en la parte correspondiente a los bienes exportados y excluyéndose de la devolución la parte de los bienes dedicados al consumo en el país;** c) **En ningún caso se devolverá el IVA satisfecho en la adquisición de servicios o de activos fijos;** y, d) **Los intereses se satisfarán en conformidad a lo previsto en el Art. 69A aludido.** Notifíquese, publíquese, devuélvase. (La negrilla y el subrayado me corresponden)

De este fallo podemos extraer varios criterios importantes sentados por la Sala:

1. Que la devolución del IVA prevista a favor de los exportadores (Art. 69A, hoy 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno) concierne a un pago debido, pues, se trata de un estímulo a esa actividad, por lo que no son aplicables los Arts. 122 y 123 de la Codificación del Código Tributario, normas que se refieren a la devolución del pago indebido y del pago en exceso.

Esta aclaración deviene en necesaria por cuanto en su momento y al parecer hasta no hace mucho, se ha confundido el concepto de aquello que puede considerarse

como un pago indebido y aquel que no lo es. Por ello, la Corte Suprema de Justicia en su momento, y hoy, la Corte Nacional de Justicia ha aclarado que la devolución de IVA es un incentivo a la actividad exportadora –en el caso que nos ocupa- y que en ningún momento se aplica la devolución por tratarse de un pago indebido.

Este pronunciamiento es antiguo y fue reiterativo en la Corte Suprema de Justicia. Varios de estos fallos son por ejemplo: el 76-2001, RO 54: 3-abr-2003; 5-2002, RO 229: 10-dic-2003; 14-2003. La Corte Nacional de Justicia se ha pronunciado en el mismo sentido en varios fallos, como el No. 45-2009, RO EE 190: 8-sep-211, por ejemplo.

El pago indebido de acuerdo a lo que señala el Código Tributario en su artículo 122, es aquel que se realiza por:

- a) un tributo no establecido legalmente;
- b) un tributo del que haya exención por mandato legal;
- c) el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria;
- d) el satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.

En el caso de la devolución del IVA, los Jueces han dicho que no se trata de un pago indebido, pues no se enmarca en ninguna de las causales por las cuales podría considerársela como tal. La devolución del IVA, aplica a un tributo establecido legalmente, en el cual no existe exención aplicable, ha nacido la obligación tributaria y se ha satisfecho o exigido legalmente y en la medida legal, es decir, se considera un pago debido cuya devolución ha sido prevista por el legislador en cumplimiento del principio de país de destino, a fin de que los bienes que vayan a exportarse sean más competitivos en el mercado internacional. El objetivo es no encarecer los productos a exportarse con la carga tributaria, sino que lo que se exporte tenga un costo neto al

cual -en el país de importación- se grave con los respectivos impuestos.

La devolución del Impuesto al Valor Agregado se constituye por tanto, en un mecanismo de recuperación de un tributo pagado legalmente.

2. Que el crédito tributario (Art. 65, hoy 66 de la ley mencionada) comporta un derecho de los sujetos pasivos del IVA a compensar entre el impuesto pagado y el impuesto cobrado. Que no cabe por ningún concepto aplicar la devolución del IVA por actividades de exportación y al propio tiempo, vale decir, simultáneamente, aplicar el crédito tributario.

En este criterio, la Sala lo que hace es justamente definir cuál es el mecanismo de aplicación del crédito tributario. Además, establece que sobre un valor de IVA que ha sido utilizado como crédito tributario, no puede aplicarse la devolución, esto porque obviamente de ser así, estaríamos frente al uso de un doble beneficio tributario, lo cual tampoco es procedente.

No podría bajo ningún punto de vista, utilizarse un mismo valor como crédito tributario y a la vez, solicitar su devolución, pues saldría del concepto de beneficio tributario y se enmarcaría en una posible evasión fiscal.

3. Que según la norma vigente en los meses a los que concierne el diferendo, era posible únicamente pedir la devolución del IVA satisfecho en las adquisiciones locales o importaciones de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten. En ningún caso se devolverá el IVA satisfecho en la adquisición de servicios o de activos

fijos.

La Decisión 388 señala en su artículo 4 que el monto de los impuestos indirectos efectivamente pagados -entre otros bienes- en servicios y bienes de capital, le será devuelto al exportador. Esta disposición no fue contemplada e incorporada a nuestra normativa interna sino hasta el año 2007, con vigencia desde enero del 2008, así como tampoco fue considerada en algunos casos -como el que es objeto de análisis-, por los Jueces en cuya competencia estuvieron la resolución de casos sobre devolución del IVA. Se dejó de lado el principio de preeminencia de la norma comunitaria sobre la legislación interna, que ordena la aplicación directa de la normativa comunitaria, faltando de esta forma al cumplimiento del ordenamiento comunitario. Dentro del proceso 75-IP-2005, en sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina el 22 de junio del 2005, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1233 el 18 de agosto del 2005, se señala con claridad absoluta cuál es el criterio reiterado del órgano de justicia de la Comunidad Andina, constante también en las sentencias de los procesos 76-IP-2005 y 77-IP-2005³⁵, que sostiene que desde la interpretación prejudicial que el Tribunal realizó en los procesos 1-IP-87 Y 2-IP-88, ha reconocido que “...en caso de conflicto, la regla interna queda desplazada por la comunitaria, la cual se aplica preferentemente ya que (...) la norma interna resulta inaplicable”.

Este criterio reconocido por la normativa comunitaria y por la jurisprudencia del

³⁵ Proceso 76-IP-2005 publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1242: 12-sep-2005; y Proceso 77-IP-2005 publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1235: 23-ago-2005.

órgano de justicia comunitaria, por el cual el derecho comunitario andino es de aplicación directa y tiene preeminencia sobre la normativa interna de los países miembros, tal como quedó ya señalado, no fue acatado en varios fallos -en otros sí-, por la Corte Suprema de Justicia en su momento, ni por la Corte Nacional de Justicia actualmente.

La normativa ecuatoriana otorgó el derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios y en activos fijos, únicamente desde el 1 de enero del 2008, es decir, en coincidencia con el plazo de entrada en vigor de la Decisión 599 de la Comunidad Andina, la cual establece la remisión a la norma de cada país miembro, con tal de que el Impuesto al Valor Agregado sea recuperado.

Sobre el concepto que se analiza en este numeral, proveniente del Fallo 134-2008 emitido por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 9 de junio del 2009, es necesario observar y analizar varios puntos además:

Si bien la norma y la jurisprudencia hacen referencia a la devolución del Impuesto al Valor Agregado en relación con las adquisiciones locales o importaciones de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten, en la práctica se ha podido observar que no se ha devuelto el IVA relacionado con adquisiciones de bienes empleados únicamente en la fabricación de bienes, sino también en aquellos bienes que se producen. En este sentido se ha acogido mas bien el termino “producción” que ha sido el considerado en la redacción de las Decisiones comunitarias. Es así, que la Administración Tributaria y la Administración de Justicia, en el ámbito de sus competencias, han reconocido también el derecho a la devolución del IVA a empresas productoras y no sólo a fabricas. El sector florícola, cuyas empresas se cuentan dentro

de las productoras, han sido por ejemplo grandes beneficiarias de este beneficio tributario.

En la práctica ha resultado interesante evidenciar cómo pueden confundirse diferentes tipos de bienes que son empleados en el proceso productivo de los bienes que se exportan, con parte de aquello que constituye un activo fijo. Por ejemplo, de forma ligera, se puede considerar a las planchas de eternit de placa ondulada como parte integrante del techo de una construcción y por tanto, como un activo fijo de la empresa, sin embargo, ya en la realidad, se puede observar que las referidas planchas no sirven únicamente para ser utilizadas en los techos, sino que se constituyen como tableros de las mesas de manejo y selección de las rosas que van a ser objeto de exportación, pues sus ondulaciones, permiten que las rosas se puedan manejar en grupos más pequeños y sin maltratos. Se puede observar entonces que un mismo objeto podría considerarse como parte de un activo fijo y como un bien que se utiliza en el proceso de producción de los bienes a exportarse.

El criterio analizado en el fallo 134-2008 -que como se puede apreciar fue emitido por Jueces de la actual Corte Nacional de Justicia-, difiere de aquellos fallos que la Corte Suprema de Justicia dictó con anterioridad y en los cuales se respeta la jerarquía de la normativa comunitaria, tal como se puede apreciar en fallos como los Nos. 223-2006, RO-S 342: 21-may-2008; 7-2007, RO-S 79: 2-dic-2009; 34-2007, RO 421: 9-oct-2008.

El fallo 223-2006, señala por ejemplo:

“SÉPTIMO: Los activos y bienes de capital sirven para la producción de bienes destinados al consumo interno y de bienes que se exportan, constituyendo la

devolución un incentivo a la exportación es necesario que la devolución del IVA se aplique en forma proporcional exclusivamente a lo segundo, es decir a los que se exporten.”

El fallo 7-2007, concluye en cambio:

“QUINTO.- Los bienes y servicios adquiridos localmente sirven para la producción de bienes destinados al consumo interno y la exportación, constituyendo la devolución un incentivo a la mismo. No obstante, es necesario que la devolución del IVA se aplique en forma proporcional de modo que el contribuyente recupere únicamente el valor correspondiente a los que se exporten, conforme el criterio de ésta expuesto en el ...”

Se evidencia por tanto, que no ha existido uniformidad en la Corte para analizar y sentenciar sobre lo relativo a la devolución del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores.

Cabe entonces la interrogante del por qué han existido y existen diferentes puntos de vista sobre un mismo punto a clarificar, que ni siquiera debería ser objeto de controversia. Por qué la Corte Nacional de Justicia ha realizado un retroceso en cuanto a los criterios ya señalados por la Corte Suprema de Justicia en su momento. Evidentemente este comportamiento no presta la elemental certeza jurídica indispensable en el órgano de control de legalidad del país, como lo es la Corte Nacional de Justicia al conocer el Recurso extraordinario de Casación.

4. Respecto de las empresas que pagan IVA, las cuales, parte de la producción exportan y parte la destinan al consumo interno, es necesario proporcionalizar, es decir del cien

por ciento del IVA, devolver únicamente el porcentual correspondiente a exportaciones. Obviamente, al porcentual no devuelto se ha de aplicar el crédito tributario.

Lo señalado corresponde también a una norma procedimental para el efectivo cálculo de los valores cuando las empresas exportadoras son también proveedoras del mercado local del país. Este criterio fue reiterado por la Corte Suprema de Justicia por ejemplo en los Fallos 223-2006 de 11 de mayo del 2007 publicado en el R0 342 de 21 de mayo del 2008; 7-2007 de 10 de septiembre del 2008, publicado en el RO-S 79 de 2 de diciembre del 2009, cuyo tenor consta en el análisis al numeral anterior.

Esta aclaración que la Corte realiza es aquello que la Ley dispone, pues el beneficio tributario está destinado al fomento de las exportaciones y al cumplimiento del principio de país de destino, mas no a privilegiar a aquellas empresas en cuanto a la producción que es destinada al mercado interno, pues el hacerlo sería romper con el principio de igualdad tributaria y poner en desventaja a aquellas empresas que al producir únicamente para el mercado local no tendrían el beneficio de la devolución.

Este cálculo proporcional por tanto, es lo que corresponde en cuanto a la justa aplicación del beneficio de devolución del Impuesto al Valor Agregado en aquellos bienes, servicios y activos fijos relacionados con los bienes a exportarse.

5. No cabe en casación pronunciarse sobre los soportes, es decir facturas y otros medios que sirven para comprobar las adquisiciones y el IVA cuya devolución se solicita.

Este es un criterio reiterativo de la Corte, a fin de evitar que su rol extraordinario a través del conocimiento del Recurso de Casación, se confunda con una instancia procesal más. En múltiples fallos se ha señalado que no cabe la valoración de la prueba en el Recurso. Expresamente el fallo 74-2007, publicado en el Registro Oficial No. 423 del 11 de octubre del 2008, señala:

“No cabe en casación retomar la apreciación de la prueba que se ha hecho en la sentencia impugnada. ... Como ya ha sido decidido por esta Sala de Casación en fallo de triple reiteración que constituye precedente jurisprudencial obligatorio al tenor del Art. 19 de la Ley de Casación (vertido, entre otros, en los recursos 173-2004, 176-2004, 177-2004, R.O. 45 de 19 de marzo del 2007 y más recientemente en los recursos 59-2007, 69-2007 y 71-2007 que interesan al mismo contribuyente y ala misma Autoridad Tributaria demandada), no cabe en casación retomar la apreciación de la prueba que se ha hecho en la sentencia impugnada.”

Lo señalado respeta la jerarquía de extraordinario del Recurso que la Corte Nacional conoce, pues en ningún momento, podría confundirse a este órgano de control de legalidad con una instancia procesal más a la cual se “apele” una sentencia, tal como ocurría en su momento con la tercera instancia. Desde la atribución específica a la Corte Suprema de Justicia como tribunal de casación, quedó relegado el rol de juez juzgador y se estableció el rol del juez que realiza un control de legalidad de la sentencia recurrida. Por esta razón, la valoración de la prueba no correspondía a la Corte Suprema en su momento y a la Corte Nacional actualmente.

6. Los intereses se satisfarán en conformidad a lo previsto en el Art. 69A de la Ley de

Régimen Tributario Interno, actual Art. 72.

Esta aclaración que realiza tiene relación con establecer una vez más la naturaleza específica de la devolución del Impuesto al Valor Agregado, señalando que en ningún momento puede considerarse como un pago indebido y por ello, no aplica el cálculo de intereses que para este tipo de devoluciones aplica, por el cual, al sujeto pasivo que realiza la petición del pago indebido se le reconocen intereses desde la fecha en que realizó tal solicitud.

En el caso de la devolución del pago debido, tal como sucede en el caso que se analiza, al tratarse de la devolución del Impuesto al Valor Agregado, no se genera intereses desde la fecha de la solicitud del sujeto pasivo, sino únicamente en el caso de que la Administración Tributaria demore la devolución más allá de los plazos que para cada caso contempla la normativa tributaria, que para la devolución del IVA pagado en actividades de exportación es de 90 días. Así se ha señalado en los Fallos Nos. 76-2001, RO 54: 3-abr-2003; 5-2002, RO 229: 10-dic-2003; 14-2003, referidos con anterioridad.

3.1.1. Caso petrolero

En relación a la devolución del Impuesto al Valor Agregado a empresas petroleras, son pocos los casos que pueden encontrarse publicados en el Registro Oficial. Varios de ellos son los Nos. 4-2003, RO 436: 6-oct-2004; 42-2003, RO 386: 27-jul-2004; 48-2003, RO 405: 27-nov-2006; 120-2004, RO 396: 14-nov-2006; 235-2006, RO-S 349: 30-may-2008. A efectos del análisis respectivo, me permito transcribir el

criterio de la Corte Suprema de Justicia dentro del Fallo No. 4-2003, publicado en el Registro Oficial No. 436 el 6 de octubre del 2004, y del Fallo No. 235-2006, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 349 del 30 de mayo del 2008, cada uno de los cuales señala en la parte pertinente:

Fallo 4-2003:

“QUINTO.- ... La razón última para disponer la devolución del IVA a los exportadores radica en que tal gravamen, de modo general, se aplica en destino y no en origen y en que los países, igualmente de modo general, no suelen exportar bienes y servicios con el IVA incluido. Proceder en contrario sería atentar contra la competitividad de las exportaciones nacionales. Si bien es verdad que el Art. 69-A (72) se refiere a la “fabricación de bienes que se exporten”, no lo es menos que el Art. 169 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, versión entonces vigente, se refiere a “los productos elaborados y exportados por el fabricante o productor”. Además, la propia administración en la resolución impugnada y en las numerosas resoluciones que obran de fs. 581 a 650 de los autos, parte del supuesto que quienes exportan petróleo, sin considerar de modo estricto, si son o no fabricantes, tiene derecho a la devolución del IVA, interpretación que guarda armonía con el Art. 12 del Código Tributario que privilegia la significación económica para la debida inteligencia de las normas tributarias. SEXTO.- ... De su parte el tantas veces mencionado Art. 69-A (72) de la Ley de Régimen

Tributario Interno trata de la devolución del IVA en las actividades de exportación, sin que haga ninguna salvedad expresa respecto a la actividad petrolera.... El recto entendimiento del inciso final del Art. 55 indicado no puede comportar el desconocimiento del derecho al reintegro del IVA. Debe referirse a la posibilidad de que tal impuesto sea considerado entre los costos y gastos de la actividad petrolera y al hecho de que se pueda considerar reembolsado junto con estos costos y gastos. En mérito de las consideraciones expuestas y por cuanto lo principal de la controversia radica en que la administración sostiene que el IVA ya fue devuelto a la empresa al habersele reintegrado los costos y gastos uno de cuyos rubros es precisamente ese impuesto, en tanto que esta última sustenta que no ha ocurrido tal devolución, pues, el IVA no se encuentra incluido en dichos costos y gastos, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, en razón de que no puede expedir el fallo que corresponda, en conformidad a lo que prevé el Art. 14 de la Ley de Casación, pues en la sentencia recurrida no se hace mérito de los hechos referentes al fondo de la controversia, ... casa la sentencia ... y reenvía el caso a su conocimiento a fin de que resuelva sobre lo principal,”

Fallo 235-2006:

QUINTO.- En relación a la aplicación retroactiva de la Ley Interpretativa del Art. 69-A de la Ley de régimen Tributario Interno (hoy incorporada en el inciso tercero del Art. 72 de la codificación publicada en el R.O. 483 de 17 de

noviembre del 2004), el legislador ecuatoriano ha determinado que el reintegro del IVA regulado por esta norma no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización del transporte crudo. Esta Sala, siguiendo el criterio predominante en la doctrina, y al amparo de lo que prescribe la regla 25ª del Art. 7 del Código Civil, ha señalado que la ley interpretativa ha de aplicarse a todas las situaciones ocurridas desde la vigencia de la ley interpretada, pues lo que hace el legislador es develar cuál es el sentido que debió haberse dado a una norma desde su expedición (juicio Mo. 134-2004, sentencia de 17 de mayo del 2006, juicio No. 196-06 sentencia de 17 de octubre del 2006; juicio No. 123-06 sentencia de 19 de octubre del 2006). ... SEXTO.- ...; sin embargo, para esta Sala especializada, como se ha dicho en varios casos análogos (ya referidos en el considerando anterior) , ha quedado claro que en el Ecuador, la devolución del IVA no es aplicable a la extracción, transporte y comercialización del petróleo crudo puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos. Es decir, se ha excepcionado del reembolso previsto en el Art. 5 de la misma decisión, a la actividad petrolera. No cabe, por tanto, que a pretexto de aplicar la Decisión 388, se desconozca una ley interpretativa que expresamente ha excluido a los extractores de petróleo de la situación prevista en el Art. 69-A, hoy 72, de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Es de anotar además que en el marco del contrato de participación suscrito con la empresa actora, el Estado Ecuatoriano, en uso de su autonomía contractual, ha beneficiado ya a la recurrente con la inclusión del IVA pagado en la adquisición local e

importación de bienes utilizados en el proceso de extracción del petróleo exportado, en el reembolso de los costos y gastos a que tiene derecho a través del porcentaje de participación.

Para realizar un análisis sobre estos fallos en relación a la devolución del Impuesto al Valor Agregado en el caso petrolero, debemos recordar la normativa que en relación a tal devolución existió y existe en el país. La Ley 99-24, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181, del 30 de abril de 1999, incorporó el artículo 69-A a la Ley de Régimen Tributario Interno, señalando el derecho a la devolución del IVA para las adquisiciones locales o importaciones de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten. Esta norma fue la que al parecer crearía el derecho a las empresas exportadoras para acogerse a tal beneficio tributario, sin considerar el alcance de la norma tributaria de acuerdo al criterio del Servicio de Rentas Internas. Tanto las empresas petroleras, cuanto la Administración Tributaria tenían su posición al respecto.

Las empresas no atendieron con exactitud el tenor literal de la norma que claramente señalaba que se tendrá derecho a la devolución en las adquisiciones de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten. El petróleo, no se fabrica, sino que es un recurso no renovable que se extrae solamente, por tanto, el derecho a la devolución simplemente no les era aplicable. Así lo señala el Fallo 235-2006. Tampoco podía ampararse en que era parte de un proceso productivo, del cual hablaba la norma reglamentaria de la Ley de Régimen Tributario Interno y en la cual se encuadraban las empresas productoras de flores, productos agrícolas, etcétera, para

solicitar la devolución del IVA. En el caso de las petroleras, no se podía hablar de proceso ni de fabricación ni de producción, porque éstas se limitan a la extracción del petróleo crudo -perteneciente al Estado ecuatoriano-, bajo específicas figuras contractuales.

Si consideramos que la devolución del IVA constituye una actividad de fomento a las exportaciones a fin de que éstas tengan igualdad de condiciones al entrar a otro país sin carga tributaria inicial, la extracción del petróleo no podría considerarse como una actividad que deba fomentarse por parte del Estado, pues este producto es requerido a nivel mundial bajo claros parámetros de precios internacionales que no entran en un proceso competitivo. Sin embargo, la Corte Suprema señala en el fallo 4-2003 como uno de sus fundamentos, el que la razón última en relación a la devolución del IVA a los exportadores, es aplicar los gravámenes en destino y no en origen pues no se exportan impuestos y que si se procede en contrario se atentaría contra la competitividad de las exportaciones nacionales. Lo argumentado por la Corte en este fallo, considero no es del todo acertado, pues tal como ya señalé en líneas anteriores, el petróleo no es un producto que entra en competencia a nivel internacional, por lo que lo único que se afectaría en relación al pago de impuestos, es el margen de ganancia de las empresas extractoras, que con o sin IVA pagado y devuelto en el país, deben vender en el mercado internacional cada barril de petróleo a un precio determinado de acuerdo al tipo y calidad del crudo.

La Administración Tributaria, bajo un grave error inicial amplió el sentido de la norma legal y atendió una consulta en la cual se señalaba el derecho de una

específica empresa petrolera para que el IVA pagado por ella en la actividad extractiva le sea devuelto. En base a esa consulta, se emitieron además Resoluciones que atendían varios pedidos de devolución del Impuesto al Valor Agregado. En razón de ello, se desencadenó una lamentable situación jurídica y judicial entre las empresas petroleras y la Administración Tributaria.

El Servicio de Rentas Internas, tuvo además un gran error en la defensa inicial de los litigios que las empresas petroleras iniciaron al negárseles la devolución del Impuesto al Valor Agregado, pues utilizó a la vez dos argumentos, contradictorios entre sí. Por una parte, dijo el SRI que el artículo 69-A no aplicaba a actividades de extracción de recursos naturales, porque no existía un proceso de fabricación, para lo cual estaba previsto el beneficio de devolución del IVA. Un segundo argumento que utilizó era que el IVA estaba incluido en el costo del proceso de extracción por el cual el Estado ecuatoriano ya le había reconocido un valor establecido. Este último argumento hubiera podido utilizarse solamente en el caso en que la Administración Tributaria reconociera el derecho a la devolución del IVA de las empresas petroleras, lo cual negaba expresamente. Estos argumentos que no se complementan entre sí, son los que la Corte Suprema de Justicia acoge en el Fallo 235-2006, pues considera el mismo error –desde mi punto de vista– al incluir como complementarios dos conceptos que se excluyen uno del otro. El asunto es claro: Hubo o no hubo derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado y solamente en el caso de que haya existido tal derecho, es en donde podría caber el argumento de que ésta devolución estuvo considerada al momento del cálculo de los costos dentro del contrato petrolero.

En el fallo 4-2003, se puede observar en cambio que la Corte señala que la misma Administración Tributaria, parte del supuesto de la devolución del Impuesto al Valor Agregado a los exportadores, sin considerar si son o no estrictamente fabricantes, lo cual guarda armonía con el concepto de significación económica para una adecuada comprensión de las normas tributarias. En efecto, este criterio de la Corte parte de las manifestaciones del Servicio de Rentas Internas en varias Resoluciones y en sí, de la posición que tuvo la Administración Tributaria en torno a la referida devolución, pues al utilizar el argumento de que el IVA estaba incluido en los costos de la empresa, se estaba reconociendo implícitamente que existía el derecho de tales empresas exportadoras, a que el IVA les sea devuelto.

Posteriormente, la Administración basa su argumento en el hecho de la interpretación de la norma, señalando que únicamente procede la devolución que tenga relación con los bienes fabricados a exportarse. La fase productiva también se encontraba incluida en atención no sólo a lo que disponían las Decisiones Comunitarias, sino también a que el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno así lo consideraba y al amparo de éste, la Administración y los contribuyentes encontraron un amparo para la devolución no solo del IVA pagado en bienes utilizados en bienes que se fabriquen, sino también en aquellos bienes que son parte de un proceso productivo.

Con la intención de aclarar el sentido de la norma, el Congreso Nacional dictó la Ley 2004-41, Ley Interpretativa del Artículo 69-A (72) de la Ley de Régimen Tributario Interno (RO 397: 11-ago-2004), en la cual se establecía que: “El reintegro del IVA no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción,

transporte y comercialización de petróleo crudo, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos.” Esta norma, al ser interpretativa retrotrajo sus efectos a la expedición de la norma a la cual interpreta, es decir, al artículo 69-A.

La codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RO-S 463: 17-nov-2004) incorporó el texto de la Ley interpretativa como parte del artículo 73, siendo hoy una sola norma con la anterior disposición que el Art. 69-A contenía.

Tal como ha quedado señalado, los Fallos citados se contradicen en cuanto al derecho a la devolución del IVA. Mientras el Fallo 4-2203 señala que existe el derecho a la devolución y lo único que observa es que el IVA puede haber estado incluido –tal como lo argumentó la Administración Tributaria- en los costos del contrato, el Fallo 235-2006 señala que la devolución del Impuesto al Valor Agregado no es aplicable a la extracción, transporte y comercialización del petróleo crudo.

En efecto, este último criterio es aquel que presta mayores argumentos a la luz de una concepción económica en la cual se pueda entender a los contratos petroleros como contratos de especial contenido, en el cual el Estado permite la extracción del petróleo a una empresa bajo modalidades de participación o asociación, sin que exista una autonomía total de la empresa y cuyo único objetivo es la extracción del crudo para comercializarlo en el exterior. Es importante considerar que la comercialización del petróleo no necesariamente entra a competir en el mercado internacional por el precio, pues éste está fijado por estándares internacionales de acuerdo al tipo y calidad del petróleo. La competitividad en las exportaciones que necesitan otros productos no es un factor que se considere en el caso del petróleo, ni de ningún otro producto de

extracción, pues al igual que el petróleo, responden a precios asignados en el mercado internacional. El concepto legal, debiéndose remitir a la esencia económica, tendría que concluir entonces aquello que señala el Fallo 235-2006, es decir, que en efecto, no existe el derecho a la devolución del IVA.

3.1.2. Caso minero

Similar al caso petrolero es el caso en relación a las empresas del sector minero. La normativa aplicable es la misma y los inconvenientes generados por la interpretación del alcance del artículo 69-A, actual 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno también son los mismos, por ello, también existieron varios casos en la Corte Suprema en su momento y en la actual Corte Nacional de Justicia, que tratan sobre ello, como son: Fallo 370-2009, RO EE 261: 12-mar-2012; Fallo 48-2010 de 7 de junio del 2010, sin publicación aún en el Registro Oficial; Fallo 75-2011 emitido el 14 de junio del 2013, sin publicación aún en el Registro Oficial.

El fallo dentro del Recurso de Casación No. 75-2011, emitido el 14 de junio del 2013 por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, señala:

PRIMERA: El artículo 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 de 17 de noviembre de 2004, antes artículo 69-A, regulaba la devolución o reintegro de los valores pagados por el contribuyente, en el pago del IVA en la adquisición de bienes locales y textualmente dice: *“Reintegro del IVA.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en sus adquisiciones*

locales o importaciones de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten tiene derecho a que ese impuesto les sea reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a noventa días a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago ...” (subrayado y negrillas fuera de texto);

El artículo expuesto se refiere al reintegro del IVA de bienes adquiridos localmente o mediante exportación, pero siempre y cuando sean empleados en la **fabricación** de bienes que se exporten, por lo que esta Sala Especializada considera que los minerales no se fabrican, se extraen; y extraer y fabricar no son sinónimos.

SEGUNDA.- Esta Sala Especializada en casos exactamente iguales al presente, ha sostenido que, el término “fabricación”, cuyo alcance es parte de la discusión, no puede ser utilizado extensivamente a la “fabricación de bienes” cuál (sic) es la exigencia legal; así lo ha establecido la Jurisprudencia Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia en los fallos: 208-2010, 238-2011, 251-2010, 336-2010 y 475-2010; y la Ley interpretativa 2004-01 del artículo 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial No. 397, de 11 de agosto del 2004, respecto de la actividad petrolera, pero cuyo fin extractivo al igual que la minería que se discute en el presente caso, se refiere a recursos no renovables. Consiguientemente y por todo lo expuesto, esta Sala Especializada considera que la Administración Tributaria al emitir la Resolución No. 107012005RDEV003976, ha actuado en derecho y con la motivación suficiente, para negar la devolución solicitada. Por el contrario, la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil, ha errado

al considerar que el acto administrativo impugnado, ha sido dictado con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, pues por el contrario, esta Sala considera que la aplicación de los artículos 57 y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el caso concreto, fue suficientemente explicada.

Este fallo –relacionado con los meses fiscales de abril, mayo, julio y octubre del año 2004– aplica en esencia el artículo 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Ley interpretativa, que eran las normas de aplicación que correspondían a dichos períodos fiscales, atendiendo más allá de su expreso tenor, al espíritu del legislador al crearlo, pues si bien, se estableció expresamente la norma al caso petrolero por el específico problema de interpretación de la norma referida, justamente en relación a empresas petroleras, ello no significaba que el espíritu de la norma haya sido el limitarlo a dicho campo de actividad económica. Tanto no era limitante que el razonamiento de la norma es justamente el evidenciar que una cosa es fabricación y otra muy distinta es la extracción. Actualmente, la norma del artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario establece de forma expresa que la devolución del IVA no es aplicable ni a la extracción del petróleo, “ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables.”

De esta forma, puede evidenciarse que en cuanto a la devolución del Impuesto al Valor Agregado en las distintas actividades de extracción de productos naturales no renovables para la exportación, tanto la Administración Tributaria, cuanto la Corte Suprema de Justicia en su momento, y la Corte Nacional de Justicia actualmente, han

mantenido uniformidad de criterio, refiriéndose a la aplicación de la norma interpretativa al Art. 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno, en casos petroleros –salvo casos esporádicos de criterio contrario- y mineros por igual.

Debe considerarse -tal como en el caso de la devolución del IVA a actividades de exportación de petróleo-, que éstos contratos tienen un régimen contractual y económico específico con el Estado, por el cual existen porcentajes de ganancia por la actividad extractora que realizan y bajo ningún punto de vista pueden asimilarse a actividades normales económicas sea de fabricación o de producción que son motivo de promoción por parte del Estado y que deben contar con beneficios que les permitan acceder a mercados internacionales en condiciones de competitividad, alejando la carga tributaria del país de origen a fin de no encarecer el producto y restarle ventajas en comparación a productos de otros países o del propio país al que se exportan los productos ecuatorianos.

3.2. Caso sector público

3.2.1. Entidades del sector público

La Ley de Régimen Tributario Interno ha reconocido a las entidades del sector público la devolución del IVA. Así, el artículo 69B incorporado a la Ley de Régimen Tributario Interno por la Ley 99-24 (RO-S 181: 30-abr-1999), señaló tal derecho. Este artículo fue el antecedente del actual artículo 73, que hoy eliminó el derecho a la devolución y en su lugar estableció el derecho a la compensación presupuestaria.

El Fallo 165-2007, publicado en la Edición Especial del Registro Oficial 89, el 23 de noviembre del 2010, de similar tenor que el Fallo No. 24-2007, publicado en el Registro Oficial Suplemento 342 de 21 de mayo del 2008, señala:

TERCERO.- ... se hace referencia a los fallos de casación emitidos por la Corte Suprema de Justicia que corresponden a la devolución del IVA a entidades del sector público, como el caso de la gobernación del Azuay (juicios 181-2004, fallo de 15 de junio del 2006; 183-2004 de 16 de junio del 2006 y juicio 55-2005 de junio del 2006 entre otros) publicados en el Registro Oficial No. 397 de 17 de noviembre del 2006. Se copia parte del texto de este último que señala “Los entes públicos, y entre ellos la Gobernación del Azuay, se encuentran obligados a satisfacer el IVA, sin perjuicio a que se les devuelva su importe. La tesis de inimponibilidad de los entes públicos no tiene recibo en el sistema tributario ecuatoriano dentro del cual se prevé entre otros casos, la obligación que tienen esos organismos de pagar el IVA, tasas y contribuciones

especiales (...) Esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha sentado criterio de que para la devolución del IVA es necesario de que se cumplan los requisitos establecidos en la Ley y en los Reglamentos, y que corresponde a la Administración el examen de los mismos ... “ De lo transcrito se entiende que procede la devolución del IVA debidamente pagado por entes del sector público, siempre que se cumpla con las condiciones establecidas en la ley y sus reglamentos.

Si bien la Ley estableció en su momento el derecho a la devolución del IVA a las entidades del sector público, la Administración Tributaria negó muchas de aquellas solicitudes que dichas instituciones realizaban. Esta negativa del Servicio de Rentas Internas a atender favorablemente estas devoluciones, no era en razón de pretender desconocer un derecho que por ley les asistía, sino en atención al cumplimiento estricto del Reglamento de Facturación en su momento y después, del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, que exigía el cumplimiento de requisitos formales en los comprobantes de venta, mas aún si debían servir de soporte de costos, gastos o para solicitar devoluciones de impuestos. Es por ello justamente que la Corte concluye en el fallo transcrito, que la devolución del IVA procede a las entidades del sector público siempre que se cumpla con las condiciones requeridas. Esta premisa se convirtió en fundamental para que se genere en los contribuyentes el hábito de cumplir y exigir el cumplimiento de aquellos requisitos que el Reglamento exigía como fundamentales para que un documento pueda ser considerado como un comprobante de venta válido.

3.2.2. Empresas públicas

Los Fallos 37-2008, RO EE 135: 26-abr-2011; 38-2008, RO EE 145: 12-may-2011; 58-08, RO EE 175: 28-jul-2011, entre otros, de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, han resuelto en idéntico tenor:

TERCERO: El Art. 73 indicado, en la parte pertinente, exceptúa de la devolución del Impuesto al Valor Agregado IVA, entre otras, a las empresas públicas. En el caso, la controversia se contrae a dilucidar la naturaleza de ETAPA. Como bien sostiene la actora en el recurso interpuesto, es una empresa creada por ordenanza para prestar servicio público. En la sentencia recaída en el caso 108-2004 de 10 de julio del 2007, se efectúa un análisis pormenorizado de la naturaleza jurídica de ETAPA y se llega a la conclusión de que es una empresa pública y que como tal no tiene derecho a la devolución del IVA. No ha variado el estado de la cuestión desde entonces.

Si bien el fallo, no hace un análisis profundo sobre su disposición referente a que las empresas públicas no tienen derecho a la devolución del IVA, señala expresamente esta conclusión.

Si bien la Ley de Régimen Tributario Interno ha reconocido a las entidades del sector público la devolución del IVA, debe aclararse sin embargo, que no les ha reconocido el mismo derecho a las empresas públicas, entendiéndose esto por una

razón de igualdad de condiciones para una sana competencia con las empresas de similar giro dentro del sector privado.

3.3. Caso devolución a personas con discapacidad.

En relación a los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia -en este caso-, sobre los beneficios tributarios a favor de las personas con discapacidad, resulta importante conocer el Fallo No. 6-2002, R.O. 14, 4-II-2003, por el cual se establece una muy interesante aclaración en cuanto a la jerarquía de las normas tributarias:

CUARTO.- Las normas que contienen exoneraciones impositivas son también tributarias, de tal modo que no cabe per se argüir que las que constan en la Ley de Régimen Tributario Interno prevalecen sobre las que obran en la Ley sobre Discapacidades. El hecho de que la Comisión de Legislación y Codificación haya mantenido la exoneración del IVA, pese a la expedición del Art. 69-C de la Ley de Régimen Tributario Interno referidos en el considerando que antecede lleva a concluir que el beneficio concedido por la Ley sobre Discapacidades es una verdadera exoneración del IVA en la importación de vehículos ortopédicos (subrayado de la Sala) y no simplemente un draw back (sic) o devolución de impuestos pagados debidamente. Frente a la contradicción que pudiera existir entre los artículos mencionados de la Ley de Discapacidades y el Art. 69-C de la Ley de Régimen Tributario Interno, en observancia de la mencionada disposición constitucional ha de prevalecer la ley protectora primeramente mencionada. Además, la jurisprudencia del caso

129-2000 aludida por la administración en su escrito de contestación no es aplicable al caso que se discute, pues, según queda mencionado no se trata de una mera devolución de IVA sino de una exoneración cuya vigencia se encuentra reconocida. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia de 23 de enero de 2002 expedida por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y reconoce el derecho del actor a que se le devuelvan los intereses reclamados a efecto de lo cual la administración emitirá a su favor la correspondiente nota de crédito. ...”

Este criterio muy importante de parte de la Corte, da una relevancia constitucional a la interpretación de la jerarquía normativa, pues establece con claridad que frente a una posible contradicción que pudiera existir entre la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley sobre Discapacidades, primará la norma protectiva, considerando además que “Las normas que contienen exoneraciones impositivas son también tributarias”, criterio importante al momento de establecer el respeto a los beneficios a grupos vulnerables que se estipulan en los cuerpos normativos específicos para su protección.

Los beneficios para las personas con discapacidad, tiene por tanto una doble intención pues desde el punto de la Ley de Discapacidades, lo que se pretende es aplicar una exoneración directa a favor de estas personas, como así lo reconoce el Fallo citado, mientras que la Ley de Régimen Tributario Interno, contempla en

cambio una devolución del impuesto, a fin de otorgar un beneficio posterior al pago. Siendo así, tal como lo señala la Corte en este fallo y en base a la Ley de Discapacidades y al Código Orgánico de la Producción, lo que debería realizarse en la práctica es el no pago del Impuesto al Valor Agregado al momento de realizar la importación, pues lo que en realidad debe aplicárseles es la exención tributaria prevista y no la devolución del IVA, que procede en el caso del consumo local de bienes y servicios de consumo personal.

3.4. Diferencias con la devolución del pago indebido y pago en exceso

Varios son los fallos que la Corte Suprema en su momento y la Corte Nacional de Justicia actualmente, han emitido en relación a aclarar que la devolución del Impuesto al Valor Agregado comporta la devolución de un pago debido y no de un pago indebido como erróneamente fue interpretado por parte de varios contribuyentes.

El Fallo 133-06, publicado en el Registro Oficial Edición Especial No. 16 el 20 de febrero del 2008, señala:

CUARTO.- Esta Sala de lo Fiscal, en fallo de triple reiteración que constituye precedente jurisprudencial obligatorio al tenor del Art. 19 de la Ley de Casación, ha sentado el criterio de que la devolución de impuestos o Drawback, no es un caso de pago indebido, sino de pago debido. Por ello, mal puede al caso aplicarse lo expresamente establecido en el Código Tributario

para los supuestos del pago indebido.

El Fallo 308-2006, publicado en el Registro Oficial Suplemento 3442 el 21 de mayo del 2008, señala también:

QUINTO.- Esta Sala ha resuelto de forma reiterada (recursos 27-98, RO 167 de 11 de septiembre del 2003; 47-2002, RO 107, 19 de junio del 2003; 135-2003, RO 446, 20 de octubre del 2004), que la devolución de IVA o drawback, no es un caso de pago indebido, sino un caso de pago debido, pues no existe propiamente una dispensa del pago de la obligación tributaria, sino un beneficio establecido, en este caso, a favor de las entidades públicas.

Los conceptos de pago indebido y de pago en exceso en nuestra legislación encuentran su sustento en el Código Tributario, aunque el concepto de pago indebido es original de éste en su expedición en el año 1975 a través del Decreto Supremo No. 1016-A (RO-S 958: 23-dic-75), mientras que el concepto de pago en exceso fue introducido recién en el año 2001 por el artículo 56 de la Ley 2001-41 (RO-S 325: 14-may-2001) y en la posterior Codificación del Código Tributario (Codificación No. 2005-09, RO-S 38: 14-jun-2005) vigente a la fecha.

La versión original del Código Tributario señalaba que:

Art. 323.- **Concepto.-** Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal;

el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador; **o el que resulte excesivo, en relación a la justa medida de la obligación que corresponda satisfacer.**³⁶ En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.

Con reforma de la Ley 2001-41 se modificó este artículo y se estableció:

Art. 323 (Hoy Art. 122).- **Pago indebido.**- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.

Es decir, se elimina la frase: “o el que resulte excesivo, en relación a la justa medida de la obligación que corresponda satisfacer.”, tratando con ello de eliminar el concepto de pago en exceso que fue considerado en un artículo aparte, sin embargo, permanece la frase: “se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ... fuera de la medida legal.”, que es en sí, el concepto de pago en exceso, confundiendo estos dos conceptos.

³⁶ La frase escrita en color verde fue eliminada en la reforma de la Ley 2001-41, en la cual se introduce de forma expresa el concepto de pago en exceso.

De acuerdo al artículo 305 del Código Tributario “La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso.”

Una vez situados los conceptos de pago indebido y pago en exceso, cabe analizar el argumento muchas veces invocado en relación a que la devolución del IVA es un pago indebido. Al respecto, la jurisprudencia ha señalado que la devolución del IVA corresponde a un pago debido y no a un pago indebido.

No es un pago indebido por cuanto no se configura en el presupuesto legal para configurarlo como tal, pues tal como se dijo con anterioridad, el pago indebido de acuerdo a lo que señala el Código Tributario en su artículo 122, es aquel que se realiza por:

- e) un tributo no establecido legalmente;
- f) un tributo del que haya exención por mandato legal;
- g) el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria;
- h) el satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.

En consecuencia, al no enmarcarse en ninguno de estos presupuestos y mas bien, constituir claramente un beneficio tributario en razón a consideraciones económicas o sociales, el criterio establecido por la Corte, es claro al determinar que la devolución del IVA es solamente un mecanismo de recuperación de tributos pagados legalmente, un estímulo a ciertas actividades o una compensación a ciertas condiciones.

3.5. Jurisprudencia sobre devolución del IVA: aspectos generales

Tal como quedó señalado, la devolución del Impuesto al Valor Agregado constituye la devolución a un pago debido y no a un pago indebido. Esta consideración es importante resaltarla pues de ella devienen varias consecuencias, en cuanto al plazo para impugnar las Resoluciones que resuelvan sobre estos pedidos, lo relativo al cálculo de intereses y a la prescripción para solicitar la devolución de lo pagado.

3.5.1. Plazo para impugnar las Resoluciones que niegan la devolución del IVA.

El Código Tributario señala en el artículo 229 la oportunidad para la interposición de demandas. Dice:

Art. 229.- Proposición de las acciones: Oportunidad.- Quienes se creyeren perjudicados por una resolución de única o última instancia administrativa, podrán impugnarla ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de veinte días contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días, si residieren en el exterior.

El plazo será de seis meses, resida o no el reclamante en el país, si lo que se impugna fuere una resolución administrativa que niegue la devolución de lo que se pretenda indebidamente pagado. (...) (El subrayado me corresponde)

La Corte ha señalado en el Fallo 171-2008, publicado en la Edición Especial del

Registro Oficial 141 el 4 de mayo del 2011, lo siguiente:

TERCERO.- (...) Esta Sala, entre otros, en los recursos 158-2004, R. 0. 408 de 30 de noviembre del 2006; 215-2004, R. 0. 411 de 5 de diciembre del 2006; y, 332005, R. 0. 399 de 17 de noviembre del 2006, ha reconocido que el reintegro del impuesto al valor agregado, como el de la especie, no es un caso de devolución de pago indebido sino de pago debido, pues es un mecanismo de recuperación de tributos pagados legalmente. En consecuencia, al caso no es aplicable el término previsto en el inciso segundo del Art. 229 del Código Tributario, sino el plazo de veinte días que prevé el inciso primero de ese mismo artículo. Así lo resolvió ya esta Sala en el recurso 191-2004, R. 0. 45 de 19 de marzo del 2007.

El Fallo 308-2006, publicado en el Registro Oficial Suplemento 342 el 21 de mayo del 2008, aclara aún más lo referido:

QUINTO.- ..., al caso no es aplicable el término de seis meses que establece el inciso segundo del Art. 229 del Código Tributario respecto al plazo para la proposición de las acciones de pago indebido, sino el de veinte días, contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución que niega en todo o en parte la devolución de IVA solicitada. Al caso son aplicables las resoluciones dictadas por esta Sala en los recursos 129-2000, 5-2002 y 14-2003

que refiere la Autoridad Tributaria demandada en su escrito de contestación a la demanda.

No siendo por tanto un pago indebido, no cabe aplicar el plazo de seis meses para realizar la impugnación que se tiene si es que el acto a impugnarse fuera una resolución que niega en todo o en parte lo indebidamente pagado. Lo que cabe es aplicar los 20 días que permite la norma para la impugnación de un acto administrativo general.

3.5.2. Cálculo de intereses en la devolución del IVA

El Fallo 76-2001, publicado en el Registro Oficial 54 el 3 de abril del 2003, señala:

SÉPTIMO.- ... Respecto del causamiento de intereses, al no tratarse de un pago indebido, no cabe aplicar el Art. 21 del Código Tributario, sino el 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno que es el pertinente para los casos de devolución de IVA pagado en actividades de exportación.

En lo que tiene que ver con el pago de intereses para la devolución del IVA, debe considerarse que ésta clase de devolución ha sido considerada por la Corte como una devolución de lo pagado debidamente, en razón de ello, tiene un régimen de causación de intereses distinto al que aplica para el caso de devolución de pago indebido, pues para ésta última situación, los intereses que se aplican tienen sustento en el artículo 21 del Código Tributario y se causan desde el momento en que se

presenta la solicitud de devolución. Para los casos de devolución del IVA, se reconocen intereses únicamente si dentro del plazo que la ley establece para realizar el procedimiento de devolución -que actualmente es de 90 días tanto para solicitudes de exportadores y de personas con discapacidad-, no se ha resuelto. Sólo en ese momento se causan intereses que serán calculados desde la fecha de incumplimiento de la devolución, es decir, a partir de los 90 días referidos.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Sala en el Fallo 5-2002, RO 229: 10-dic-2003; Fallo 33-2005, RO 399: 17-nov-2006.

3.5.3. Prescripción del derecho a solicitar la devolución del IVA

Un fallo importante de la Corte Suprema de Justicia es aquel signado con el No. 158-2004, publicado en el Registro Oficial 408 el 29 de noviembre del 2006, que se refiere a la prescripción en relación a la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado, que señala:

CUARTO.- Esta Sala ha diferenciado la institución de lo pagado indebidamente o en exceso de la que se contrae a la devolución de lo pagado debidamente. En el caso presente se trata de la segunda, pues, la normativa aludida ha consagrado, bajo determinados requisitos, el derecho de los exportadores a la devolución del impuesto al valor agregado. Respecto de la prescripción de la acción para solicitar esa devolución, no existe norma expresa que haya consultado el caso, particular que es reconocido por las partes contendientes.

OCTAVO.- El inciso primero del Art. 13 del Código Tributario, inciso primero del Art. 14 de la codificación, prevé que se considerarán normas supletorias del ámbito tributario las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del derecho, siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. En este caso, y antes que acudir a la interpretación analógica, se debe inquirir si existen normas supletorias que aplicar al caso.

NOVENO.- En conformidad con el Art. 2415 de la Codificación del Código Civil, las acciones ejecutivas prescriben en cinco años, en tanto que las ordinarias en diez años, norma que se ha de aplicar cualquiera sea la parte acreedora de las obligaciones. El primer caso se refiere a las obligaciones que se encuentran reconocidas, el segundo a aquellas que están sujetas a reconocimiento. La Administración Tributaria no discute el derecho de la empresa a que se le devuelva el IVA pagado durante los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1999, lo que sustenta es que el derecho para solicitarla se encuentra prescrito (...). En consecuencia, cabe aplicar al diferendo el plazo de cinco años antes mencionado. El cual no llegó a recurrir al 1 de julio de 1993, en que se solicitó la devolución.

Este fallo emitido por la Corte Suprema de Justicia trata superficialmente el tema de la prescripción en cuanto a la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado. Menciona como norma supletoria al Código Civil y señala que en el caso, no se discute el derecho de la empresa a que se le devuelva el IVA y que por lo tanto infiere, se asimila a una acción ejecutiva que prescribe en 5 años. Esta conclusión,

considero se limita al caso en análisis sin realizar un análisis y estudio del plazo que debería considerarse para la prescripción de una solicitud de devolución del IVA.

El argumento de la Corte, parte de dar por aceptado o reconocido el derecho a la devolución del IVA por parte de la Administración Tributaria y por ello, aplica un plazo de 5 años. Sin embargo, en esencia, la solicitud de devolución de IVA no es un presupuesto que se otorga a ojos cerrados en los casos en los que ella aplica, pues es indispensable que este derecho sea reconocido al tener el sustento que avale el pago de tal impuesto. Desde este punto de vista, la solicitud de devolución de IVA entra a un proceso de reconocimiento y por ello, se asemeja mas bien a una acción de tipo ordinario, para la cual, el tiempo de prescripción es de 10 años y no de 5 como en el caso de las acciones ejecutivas.

El Fallo 45-2009 pronunciado por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, publicado en la Edición Especial del Registro Oficial No. 190 el 8 de septiembre del 2011, señala en similar pronunciamiento que el Fallo 158-2004, pronunciado por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, lo siguiente:

SEXTO: Así planteado el tema, no cabe aplicar el Art. 55 del Código Tributario, pues esta norma regula la prescripción de la acción de cobro de los créditos tributarios por parte de la Administración. Frente al vacío legal de falta de norma expresa que regule los plazos de prescripción para reclamar la devolución del crédito tributario por parte del contribuyente, en aplicación del Art. 14 del Código Tributario es menester acudir a normas supletorias

como en este caso la del Art. 2415 del Código Civil que regula la prescripción de las acciones ejecutivas en cinco años norma aplicable cualquiera sea la parte acreedora de obligaciones; por esta razón no la argüida por la Sala juzgadora es pertinente declarar que no ha prescrito la acción de devolución del IVA reclamado por la empresa actora como lo ha reconocido la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, (causa No. 158-2004 publicada en el R. O. No. 408 de 30 de noviembre de 2006).

SÉPTIMO: La Administración Tributaria, al considerar inapropiadamente en las resoluciones impugnadas que el pedido de devolución del IVA estaba prescrito, es indudable que no abordó el fondo del asunto reclamado, por lo que es preciso que se revisen los justificativos presentados por la empresa actora, por así disponerlo la ley, a efectos de reconocer lo que se justifique y corresponda.

Este fallo, a pesar de señalar que no se abordó el fondo del asunto reclamado, igual sigue considerando aplicable la prescripción de 5 años para acciones ejecutivas, lo cual desde mi personal opinión es un error. No podría asimilársele a la devolución del Impuesto al Valor Agregado a una acción ejecutiva si la misma Corte señala que no se ha abordado el fondo del asunto reclamado, señalando inclusive: “por lo que es preciso que se revisen los justificativos presentados por la empres actora”. Sin embargo, la Corte Nacional de Justicia ha concluido de la forma señalada.

3.5.4. Requisitos legales y reglamentarios que deben cumplirse para la devolución

del IVA.

El Fallo 126-2009, publicado en la Edición Especial del Registro Oficial 190 el 8 de octubre del 2011, señala:

TERCERO.- La litis radica que en la especie, se ha determinado ciertas falencias inherentes a los requisitos de llenado de los formularios, motivo este por el cual, la Administración Tributaria, niega la devolución del IVA al Gerente de la Sucursal Regional Fronteriza Sur Banco del Estado. La Sala considera que el reglamento constituye la herramienta fundamental que permite aplicar la ley. La Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia ha sentado el criterio de que para devolver el IVA es necesario que se cumplan los requisitos señalados en la ley y en los reglamentos, y que compete a la administración el examen de los mismos, sostener lo contrario, llevaría al riesgo de aceptar peticiones que carezcan de sustentación. Así consta en las sentencias 102-2002, publicada en el Registro Oficial No. 265 de 3 de febrero del 2004, 67-2003, publicada en Registro Oficial 427 de 23 de septiembre del 2004, y 180-2003, publicada en Registro Oficial 439 de 11 de octubre del 2004, fallos de triple reiteración que, en aplicación del Art. 19 de la Codificación de la Ley de Casación, constituye precedente jurisprudencial que de manera obligatoria deben observar los tribunales distritales de lo Fiscal.

Las normas tributarias reglamentarias establecen los procedimientos aplicables a cada caso de solicitud de devolución de impuestos, pero siempre la coincidencia

recaerá en que existen requisitos que deben cumplirse para que proceda el derecho a tal devolución. En el fallo referido, se hace mención a los formularios requeridos conforme lo establece el Reglamento, pues éstos son los documentos indispensables para realizar el trámite de devolución de impuestos.

Múltiples son los casos en los cuales la Corte Suprema de Justicia y la Corte Nacional de Justicia, han señalado la exigencia de que los comprobantes de venta en los cuales se sustente la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado, cumplan con todos los requisitos que los Reglamentos tributarios exigen para ello. El Fallo 42-2005, publicado en el Registro Oficial Suplemento 349 el 30 de mayo del 2008, establece de forma muy clara, lo siguiente:

QUINTO: Esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha sentado el criterio de que para la devolución del IVA a las entidades del sector público, es necesario que se cumplan los requisitos establecidos en la ley y en los reglamentos, y que corresponde a la administración el examen de los mismos. Sostener lo contrario, llevaría al riesgo de aceptar peticiones que no tengan la debida sustentación. Así consta de las sentencias 102-2002, Registro Oficial 265 de 3 de febrero del 2004, 67-2003, Registro Oficial 427 de 23 de septiembre del 2004 y 180-2003, Registro Oficial 439 de 11 de octubre de 2004, fallo de triple reiteración que, en aplicación del Art. 19 de la Codificación de la Ley de Casación, constituye precedente jurisprudencial de obligatoria observancia por parte de los tribunales distritales de lo Fiscal. No es dable afirmar, como lo hace la Sala juzgadora, que no existe **‘normativa alguna que condicione el**

uso del derecho a la devolución, pues el artículo citado (69B de la Ley de Régimen Tributario Interno, hoy 73 de la Codificación), ordena a la administración la restitución de lo pagado, sin otra condición que la presentación formal de la declaración acompañando a ella la copia de las facturas con el desglose del IVA (La negrilla es de la Sala)'. Efectivamente, el derecho a la devolución del IVA del que gozan todas las entidades del sector público, se encuentra condicionado a la presentación de copias de las facturas en las que se desglose el IVA, facturas que evidentemente tendrán que ser válidas, y deberán contener los requisitos que al efecto prevén la ley y los reglamentos respectivos, pues no puede devolverse el IVA que conste en documentos inválidos o en los que se ha omitido la observancia de las formalidades contempladas en la ley. Tampoco es correcto afirmar que las declaraciones que realizan los representantes legales de las entidades públicas son hechos administrativos o actos administrativos, y que en consecuencia, gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Las declaraciones que presentan los representantes legales de las entidades públicas tienen, a efectos tributarios, exactamente el mismo valor que las declaraciones que hacen los particulares, sean éstos personas naturales o jurídicas. Por ende, aunque se presuman válidas, pueden ser objeto de revisión por parte de la administración, la que incluso puede proceder a realizar verificaciones o determinaciones complementarias, si encuentra que existen diferencias o valores que no han sido declarados. Como bien lo apunta la Autoridad Tributaria demandada, no se puede conferir total credibilidad a las

declaraciones efectuadas por la entidad actora, menos darles un valor mayor, por encima de los actos administrativos expedidos por el Servicio de Rentas Internas a través de la resolución en revisión impugnada y las resoluciones anteriores que fueron motivo de este recurso. Nadie discute el derecho que tiene la I. Municipalidad de Cuenca para que se le devuelva el IVA pagado. Lo que la administración ha negado es la devolución sustentada en comprobantes de venta y facturas inválidas. El deber de cumplir la ley es igual para todos los ciudadanos, y respecto de él no cabe hacer distinciones entre entidades públicas y personas privadas. Esta Sala no encuentra que la Autoridad Tributaria demandada haya actuado con discrecionalidad, peor aún con ‘anarquía’ al negar la devolución del IVA a la entidad actora. Las resoluciones que dieron lugar al recurso de revisión explican con detalle los motivos por los cuales fue negada la devolución, la facultad revisora ha sido ejercitada dentro del marco legal establecido para el efecto, respetando el hecho de que se trata de una actividad eminentemente reglada. No cabe tampoco sostener como lo hace la Sala juzgadora que el hecho de que el cumplimiento de los requisitos de los comprobantes de venta recaiga en los emisores, sea justificativo para que la entidad actora pretenda sustentar la devolución en comprobantes inválidos. Conforme la Ley de Régimen Tributario Interno, es la entidad pública la que tiene la carga de presentar a la administración los comprobantes de venta válidos en que sustenta su pedido de devolución, y por ende, debe exigir a quienes le entregan estos documentos, que los mismos cumplan con todos los requisitos que establecen la ley y los reglamentos.

La Corte Suprema de Justicia y la Corte Nacional de Justicia han vertido sus criterios en similar sentido, apoyando el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios para que proceda la devolución del Impuesto al Valor Agregado. Resulta interesante el pronunciamiento en cuanto a que no basta únicamente con que la Ley disponga el derecho a la devolución, sino que además es fundamental el cumplimiento de requisitos reglamentarios. Este respaldo de la Jurisprudencia a la normativa tributaria es de fundamental importancia para la gestión de la Administración Tributaria, sin embargo, es cuestionable desde el punto de vista de los contribuyentes, el que se omita el cumplimiento de acceso a un derecho al no cumplir con los requisitos reglamentarios. Puede darse el caso de que existan los comprobantes en los cuales se respalde el IVA y que al no reunir absolutamente todos los requisitos reglamentarios, se los deje sin efecto, a pesar de que en efecto, no solo ese documento, sino otras fuentes, podrían probar que efectivamente se pagó el IVA y que por tanto, existe el derecho a que éste sea devuelto a quienes gozan de tal beneficio. En muchos casos, la experiencia nos ha permitido observar excesos tanto de varios funcionarios de la Administración Tributaria, cuanto de varios contribuyentes, lo cual genera una relación jurídico tributaria en la que se hace indispensable actuar de forma estricta al cumplimiento a raja tabla de la normativa sin que exista margen alguno, ni siquiera para aplicar la norma que ordena atender a la esencia económica de los actos.

Desde este punto de vista, la Administración Tributaria podría decirse se ha excedido en la rigurosidad al aplicar el Reglamento de Facturación en su momento, el

Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención después y hoy el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.

3.5.5. La solicitud de devolución del IVA es un reclamo administrativo. Cabe silencio administrativo en el caso de devolución del IVA.

El Fallo 5-2002 RO 229 de 10 de diciembre del 2003 concluye que la solicitud de devolución del IVA comporta un reclamo y en virtud de el, el transcurso de los 120 días como plazo máximo para que la Administración atienda el reclamo, configuró el silencio administrativo.

Este fallo señala:

CUARTO.- La empresa actora basa su acción en que se ha producido a su favor la aceptación tácita del reclamo formulado el 29 de diciembre de 1999 pretendiendo la devolución del IVA pagado en adquisiciones en los meses de mayo a octubre de 1999, por no haber sido resuelto por la Administración Tributaria dentro de los 120 días siguientes a la presentación de su reclamo, puesto que el oficio No. 957 de 26 de junio de 2000, suscrito por el Director Nacional de Normativa Tributaria aduciendo que FLOPEC no se encuentra sujeta a devolución del IVA que pagó en la adquisición local o importación de bienes y en la demanda de prestación de servicios, fue expedido y remitido cuando pasaron más de los 120 días de presentado el reclamo. La administración por su parte, considera al oficio de 29 de diciembre de 1999 presentado por la empresa como una simple petición, sobre la cual, de acuerdo

al Art. 49 b) de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas de 30 de abril de 1999 no opera el silencio positivo el cual rige solo para las reclamaciones y recursos. Consta del proceso que la empresa actora el 29 de diciembre de 1999 solicitó el reintegro del IVA pagado de mayo a octubre de 1999, documento que sin duda es una reclamación, inclusive se le asigna el número de trámite 19991236470 y contiene una pretensión concreta que es obtener la devolución del IVA pagado por FLOPEC en los meses de mayo a octubre de 1999; de allí que no cabe aceptar la alegación de la Administración Tributaria de que se trata de una simple petición y de que sobre ella no opera el silencio positivo en los términos del Art. 21 de la Ley 05. Igualmente consta del proceso que el 26 de junio de 2000 mediante oficio No. 957 el doctor J. J., Director Nacional de Normativa Tributaria, dice: ‘sobre la base de un estudio previo que realizó el Servicio de Rentas Internas sobre el catastro del sector público se determinó que la FLOTA PETROLERA ECUATORIANA (FLOPEC), no se encuentra sujeta a devolución de los egresos de efectivo que por concepto del IVA paguen en la adquisición local o importación de bienes y en la demanda de prestación de servicios’, procediendo con ese oficio a la devolución de la documentación presentada por FLOPEC; constituyendo una negativa a la pretensión de devolución del IVA a la empresa actora. Dicho pronunciamiento, es evidente que se ha expedido en forma tardía, cuando había transcurrido con exceso el plazo de 120 días previsto en el Art. 21 de la Ley 5 y había operado el silencio administrativo a favor del reclamante. Al respecto, no cabe efectuar el análisis que pretende la parte demandada y

determina si con el silencio positivo se está o no reconociendo un derecho en contra de lo que prevé la ley; pues, precisamente la reclamación de la parte actora, en conformidad a dicho artículo 21, se debe dar por aceptada, sin perjuicio de la responsabilidad de los funcionarios causantes de que se haya producido el silencio.

QUINTO.- Por otra parte, es necesario dejar establecido que, el pago realizado por la Empresa actora FLOPEC por IVA en los meses de mayo a octubre de 1999, es un pago debido sujeto a devolución en los términos previstos en el Art. 69 letra b) (73) de la Ley de Régimen Tributario Interno y no como equivocadamente califica la Sala Distrital de pago indebido. En cuanto a los intereses, de conformidad con lo dispuesto en el propio Art. 69 b) (73) de la referida ley, éstos deberán ser calculados a partir de los 30 días posteriores a la fecha de ingreso de la solicitud de devolución (29 de diciembre de 1999) y no como exorbitantemente dispone la Sala juzgadora que se calculen a partir de la fecha en que se efectuó el pago.

En efecto, la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado no es una mera solicitud, sino un reclamo administrativo en razón de que pueden haber en su análisis hechos controvertidos y en virtud de que existe un procedimiento reglado para su atención. El hecho de que esté de por medio la discusión de un derecho, convierte a la solicitud de devolución de IVA en un reclamo administrativo al cual la Administración Tributaria debe dar el trámite correspondiente sin dilaciones, caso contrario la penalización la constituye el silencio administrativo positivo.

CAPÍTULO 4: Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones

En cuanto al primer capítulo: **El impuesto al Valor Agregado: Generalidades**

- El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto al consumo, cuyo antecedente en el Ecuador fueron el Impuesto a la Ventas y el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, también impuestos indirectos al consumo.
- En nuestro país el Impuesto al Valor Agregado fue contemplado en expedición de la Ley 56 que contenía la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre de 1989.
- El Impuesto al Valor Agregado, conocido como IVA encierra un concepto económico referente a la suma de valores que se generan en varias etapas en las que un bien o servicio es comercializado.
- El IVA grava el valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes y servicios.
- El Impuesto al Valor Agregado se considera como un impuesto permanente, real, proporcional e indirecto. Es permanente por cuanto su vigencia no tiene un límite establecido en el tiempo, sino que rige mientras no sea derogado. Es real por cuanto considera en forma exclusiva el valor gravado, con prescindencia de la situación económica personal del contribuyente. Es

proporcional y no progresivo porque mantiene una relación entre la tarifa y el valor gravado. Es indirecto por cuanto la carga tributaria se traslada al consumidor final.

- Tres son los efectos económicos del IVA: percusión, traslación e incidencia, los cuales quedan explicados en el primer capítulo, pero que a manera de resumen, concluyo: El efecto de percusión implica que el impuesto recae sobre el contribuyente de iure, de derecho, o sea, aquél que por estar comprendido en el hecho imponible establecido en la Ley, se ve obligado al pago del tributo. El efecto de traslación sucede cuando el contribuyente de iure traslada la carga impositiva al contribuyente de facto, es decir, una vez que se empieza la cadena de comercialización del bien o servicio. El efecto de incidencia se configura cuando el contribuyente de facto asume el impuesto dada la traslación del impuesto por parte del sujeto percutido.
- La Ley de Régimen Tributario Interno establece el concepto de transferencia, así como las transferencias que son objeto de IVA y las que no lo son. También establece aquellas transferencias que tienen tarifa 0%.
- Los sujetos del Impuesto al Valor Agregado son: Sujeto Activo y Sujeto Pasivo, clasificándose este último en contribuyente y responsable, entre los cuales están los agentes de retención y los agentes de percepción. Los agentes de percepción se sitúan como una clasificación de los contribuyentes según la Ley. Esta clasificación evidencia un error del legislador, pues incluye a los agentes de percepción como una clasificación del concepto de contribuyente y no lo hace con los agentes de retención a quienes sitúa en una clasificación

distinta, cuando el agente de retención es sin lugar a dudas un contribuyente, que actúa en calidad de responsable al momento de ser agente de retención. Tampoco sitúa a los agentes de percepción como responsables, cuando de hecho lo son al cumplir tal calidad.

- La tarifa del IVA en nuestra normativa ha tenido tres porcentajes: 10%, 12%, 14%, retornando al 12%.
- Originalmente la Ley de Régimen Tributario Interno señalaba cuáles eran las transferencias e importaciones exoneradas del impuesto, posteriormente, a partir de la Ley 93, RO-S 764, 22-ago-95, se habló de “Transferencias e importaciones con tarifa cero”, tal como quedó señalado y explicado en el capítulo correspondiente.

En cuanto al segundo capítulo: **La devolución del IVA: Marco normativo y doctrinario**

- El principio de no exportar impuestos o principio de país de destino, es reconocido por la normativa de la Comunidad Andina.
- En el Ecuador, existen beneficios tributarios relativos a la exportación, como la devolución del IVA en unos casos y el crédito tributario en otros.
- Para el caso de las entidades públicas, la Ley actualmente establece la compensación presupuestaria mas no la devolución del IVA.
- La Ley reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, vigente desde el 1 de enero del 2008, incorpora el derecho a la devolución del IVA a

exportadores en todas las “Adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación y comercialización 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.”

- o Varias son las Decisiones de la Comunidad Andina que tratan sobre los incentivos a las exportaciones y sobre el Impuesto al Valor Agregado. Cada una de ellas establece cierta normativa tendiente justamente a promover los incentivos a exportaciones o aspectos simplemente reformatorios, tal como quedó reseñado en el capítulo 2.

Decisión	Contenido
Decisión 324:	Arancel Externo Común, Programa de Liberación e Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales.
Decisión 330:	Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales.
Decisión 388:	Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes.
Decisión 599:	Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuesto Tipo Valor Agregado.
Decisión 600:	Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo
Decisión 635:	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.

- o El Tribunal de Justicia de la CAN realiza interpretaciones prejudiciales a las Decisiones de la Comunidad Andina, existiendo varias sobre el IVA, cuyas conclusiones más importantes son:

1. Los jueces nacionales que conozcan de un proceso en el que deba aplicarse o se

controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, pueden o no requerir del Tribunal Comunitario la interpretación de las mismas, siempre que exista la posibilidad de un recurso ulterior en derecho interno. En nuestro caso, la consulta se convierte en obligatoria pues no existe en el país la posibilidad de un recurso ulterior al conocimiento de los Tribunales Distritales de lo Fiscal.

2. De conformidad con lo establecido por el artículo 4 de la Decisión 388 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, procede la devolución al exportador del monto total del impuesto al valor agregado vigente, siempre que haya sido efectivamente pagado en la adquisición de materias primas, insumos intermedios, servicios, bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación intrasubregional.
3. Corresponde al respectivo País Miembro establecer los sistemas de control y comprobación de la documentación sustentatoria del pedido de devolución de los impuestos sobre el IVA efectivamente pagados por el solicitante.
4. El principio de preeminencia de la norma comunitaria, según lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, al derivar de la aplicación directa, comporta la virtud que tiene el ordenamiento comunitario de ser imperativo, con total primacía sobre una norma de derecho nacional o interno.
5. En caso de presentarse conflicto entre una norma comunitaria y otra nacional deberá acudir al ordenamiento jurídico comunitario, con prevalencia sobre

el derecho interno.

6. No obstante lo anterior, cuando la norma comunitaria deja a la responsabilidad de los Países Miembros la implementación o desarrollo de aspectos no regulados por aquella, en aplicación del principio de complemento indispensable, les corresponde a esos países llevar a cabo tales implementaciones, sin que éstas puedan establecer, desde luego, exigencias, requisitos adicionales o constituir reglamentaciones que de una u otra manera afecten el derecho comunitario o, restrinjan aspectos esenciales por él regulados.
- o Las conclusiones de las interpretaciones prejudiciales de la CAN dejan muy clara la posición de supremacía de la norma comunitaria por sobre la normativa interna de los países miembros. Aclara el alcance de la devolución del IVA, sin dejar de señalar de forma expresa que “corresponde al país miembro establecer los sistemas de control y comprobación de la documentación sustentatoria del pedido de devolución...”. En ese sentido, ratificaría el criterio jurídico de múltiples fallos de casación emitidos por la Corte Suprema de Justicia del Ecuador, en su momento y de la actual Corte Nacional de Justicia, tal como se podrá evidenciar en el siguiente capítulo.
 - o Históricamente, la Ley de Régimen Tributario Interno ha reconocido a las entidades del sector público la devolución del IVA, mas no a las empresas públicas

En cuanto al Tercer Capítulo: **Desarrollo jurisprudencial en materia**

de devolución de IVA

- En materia tributaria –hasta la fecha– son cuatro aquellos precedentes jurisprudenciales que han sido propuestos al Pleno de la Corte Nacional de Justicia por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte, sin embargo, ninguno de ellos tiene relación con el tema objeto de esta investigación, es decir, con la devolución del Impuesto al Valor Agregado.
- La institución del precedente jurisprudencial existió con anterioridad a la Carta Magna de la anterior década y solamente el mecanismo para establecerlo fue modificado. Por ello, es importante considerar la existencia de los precedentes jurisprudenciales en materia de devolución del Impuesto al Valor Agregado que fueron establecidos con anterioridad al año 2008, tal como la misma Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia lo reconoce en el Fallo 126-2009, publicado en la Edición Especial del Registro Oficial No. 190, el 8 de septiembre del 2011, en la que señala expresamente:
TERCERO.- ... Así consta en las sentencias 102-2002, publicada en el Registro Oficial No. 265 de 3 de febrero del 2004, 67-2003, publicada en Registro Oficial 427 de 23 de septiembre del 2004, y 180-2003, publicada en Registro Oficial 439 de 11 de octubre del 2004, fallos de triple reiteración que, en aplicación del Art. 19 de la Codificación de la Ley de Casación, constituye precedente jurisprudencial que de manera obligatoria deben observar los tribunales distritales de lo Fiscal. (El subrayado me corresponde.)
- Varios son los fallos sobre devolución del Impuesto al Valor Agregado,

emitidos por la Corte Suprema de Justicia anteriormente y por la Corte Nacional de Justicia en la actualidad.

- o El derecho a la devolución del IVA a exportadores en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, rige desde el 1 de mayo de 1999, hasta la actualidad.
- o La devolución del IVA rige –desde el 1 de enero del 2008- no solo para las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, sino también para las adquisiciones de aquellos bienes empleados en la comercialización de los bienes que se exporten.
- o Desde el 1 de enero del 2008, la devolución se aplica también para la adquisición y comercialización de aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, para lo cual existía –en la normativa interna- antes de la Ley reformativa, únicamente el derecho a crédito tributario, mas no devolución.
- o La Corte ha sentado como criterios los siguientes:
 1. La devolución del IVA prevista a favor de los exportadores (Art. 69A, hoy 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno) concierne a un pago debido, pues, se trata de un estímulo a esa actividad, por lo que no son aplicables los Arts. 122 y 123 de la Codificación del Código Tributario, normas que se refieren a la devolución del pago indebido y del pago en exceso.
 2. Que el crédito tributario (Art. 65, hoy 66 de la ley mencionada) comporta un derecho de los sujetos pasivos del IVA a compensar entre el impuesto pagado

y el impuesto cobrado. Que no cabe por ningún concepto aplicar la devolución del IVA por actividades de exportación y al propio tiempo, vale decir, simultáneamente, aplicar el crédito tributario.

3. Con anterioridad a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, no existía devolución del IVA satisfecho en la adquisición de servicios o de activos fijos.
 4. No cabe en casación pronunciarse sobre los soportes, es decir facturas y otros medios que sirven para comprobar las adquisiciones y el IVA cuya devolución se solicita, pues la Corte Nacional de Justicia no puede revisar la prueba.
 5. Los intereses se satisfarán en conformidad a lo previsto por las normas que contemplan el derecho a la devolución del IVA, mas no a lo que dispone en artículo 21 del Código Tributario.
- o En el caso de devolución de IVA a las empresas del sector petrolero, éstas no atendieron con exactitud el tenor literal de la norma que claramente señala que se tendrá derecho a la devolución en las adquisiciones de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten. El petróleo, no se fabrica, sino que es un recurso no renovable que se extrae solamente, por tanto, el derecho a la devolución simplemente no les era aplicable. Por su parte, la Administración Tributaria, bajo un grave error inicial amplió el sentido de la norma y atendió una consulta en la cual se señalaba el derecho de una específica empresa petrolera para que el IVA pagado por ella en la actividad extractiva le sea devuelto. En razón de ello, se desencadenó una lamentable situación jurídica y

judicial entre las empresas petroleras y la Administración Tributaria.

- La Ley 99-24, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181, del 30 de abril de 1999, incorporó el artículo 69-A a la Ley de Régimen Tributario Interno, señalando el derecho a la devolución del IVA para las adquisiciones locales o importaciones de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten.
- Con la intención de aclarar el sentido de la norma, el Congreso Nacional dictó la Ley 2004-41, Ley Interpretativa del Artículo 69-A (72) de la Ley de Régimen Tributario Interno (RO 397: 11-ago-2004), en la cual se establecía que: “El reintegro del IVA no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos.” Esta norma, al ser interpretativa retrotrajo sus efectos a la expedición de la norma a la cual interpreta, es decir, al artículo 69-A.
- La codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RO-S 463: 17-nov-2004) incorporó el texto de la Ley interpretativa como parte del artículo 73, siendo hoy una sola norma con la anterior disposición que el Art. 69-A contenía.
- Si consideramos que la devolución del IVA constituye una actividad de fomento a las exportaciones a fin de que éstas tengan igualdad de condiciones al entrar a otro país sin carga tributaria inicial, la extracción del petróleo no podría considerarse como una actividad que deba fomentarse por parte del Estado, pues este producto es requerido a nivel mundial bajo claros

parámetros de precios internacionales que no entran en un proceso competitivo.

- La Corte Suprema señala en el fallo 4-2003 como uno de sus fundamentos, el que la razón última en relación a la devolución del IVA a los exportadores, es aplicar los gravámenes en destino y no en origen pues no se exportan impuestos y que si se procede en contrario se atentaría contra la competitividad de las exportaciones nacionales.
- El Servicio de Rentas Internas utilizó en los litigios con las empresas petroleras dos argumentos, contradictorios entre sí. Por una parte, dijo el SRI que el artículo 69-A no aplicaba a actividades de extracción de recursos naturales, porque no existía un proceso de fabricación, para lo cual estaba previsto el beneficio de devolución del IVA. Un segundo argumento que utilizó era que el IVA estaba incluido en el costo del proceso de extracción por el cual el Estado ecuatoriano ya le había reconocido un valor establecido. Este último argumento hubiera podido utilizarse solamente en el caso en que la Administración Tributaria reconociera el derecho a la devolución del IVA de las empresas petroleras, lo cual negaba expresamente.
- Los argumentos señalados en el párrafo precedente que no se complementan entre sí, son los que la Corte Suprema de Justicia acoge en el Fallo 235-2006, pues considera el mismo error –desde mi punto de vista- al incluir como complementarios dos conceptos que se excluyen uno del otro.
- Los Fallos citados se contradicen en cuanto al derecho a la devolución del IVA. Mientras el Fallo 4-2203 señala que existe el derecho a la devolución y lo

único que observa es que el IVA puede haber estado incluido –tal como lo argumentó la Administración Tributaria- en los costos del contrato, el Fallo 235-2006 señala que la devolución del Impuesto al Valor Agregado no es aplicable a la extracción, transporte y comercialización del petróleo crudo.

- Es importante considerar que la comercialización del petróleo no necesariamente entra a competir en el mercado internacional por el precio, pues éste está fijado por estándares internacionales de acuerdo al tipo y calidad del petróleo. La competitividad en las exportaciones que necesitan otros productos no es un factor que se considere en el caso del petróleo, ni de ningún otro producto de extracción, pues al igual que el petróleo, responden a precios asignados en el mercado internacional.
- En cuanto a la devolución del Impuesto al Valor Agregado en las distintas actividades de extracción de productos naturales no renovables para la exportación, tanto la Administración Tributaria, cuanto la Corte Suprema de Justicia en su momento, y la Corte Nacional de Justicia actualmente, han mantenido uniformidad de criterio, refiriéndose a la aplicación de la norma interpretativa al Art. 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno, en casos petroleros –salvo casos esporádicos de criterio contrario- y mineros por igual.
- Las actividades de exportación de recursos no renovables tienen un régimen contractual y económico específico con el Estado, por el cual existen porcentajes de ganancia por la actividad extractora que realizan y bajo ningún punto de vista pueden asimilarse a actividades normales económicas sea de fabricación o de producción que son motivo de promoción por parte del

Estado y que deben contar con beneficios que les permitan acceder a mercados internacionales en condiciones de competitividad, alejando la carga tributaria del país de origen a fin de no encarecer el producto y restarle ventajas en comparación a productos de otros países o del propio país al que se exportan los productos ecuatorianos.

- o La jurisprudencia de la Corte sobre los beneficios tributarios a favor de las personas con discapacidad, establece una muy interesante aclaración en cuanto a la jerarquía de las normas, pues establece con claridad que frente a una posible contradicción que pudiera existir entre la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley sobre Discapacidades, primará la norma protectora, considerando además que “Las normas que contienen exoneraciones impositivas son también tributarias”, criterio importante al momento de establecer el respeto a los beneficios a grupos vulnerables que se estipulan en los cuerpos normativos específicos para su protección.
- o Los criterios establecidos por la Corte, son claros al determinar que la devolución del IVA es solamente un mecanismo de recuperación de tributos pagados legalmente, un estímulo a ciertas actividades o una compensación a ciertas condiciones. Recordemos que el pago es indebido sucede cuando se ha realizado un pago existiendo una dispensa legal para no hacer dicho pago, lo cual no sucede en los casos analizados, pues en éstos lo que se ha establecido es un beneficio de devolución, no de no pago.
- o La Corte Suprema de Justicia y después la Corte Nacional de Justicia han emitido su criterio señalando que la devolución del Impuesto al Valor

Agregado comporta la devolución de un pago debido y no de un pago indebido.

- Al considerársele como un pago debido, el término para interponer demanda de impugnación a la Resolución que niegue total o parcialmente la devolución solicitada, es de 20 días y no de 6 meses como corresponde a la impugnación de Resoluciones que niegan la petición de lo indebidamente pagado.
- En cuanto al plazo de prescripción para solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado, la Corte ha resuelto que debe aplicar la interpretación analógica y asimilar a esta solicitud de devolución a una acción ejecutiva, por lo que establece el tiempo de prescripción de 5 años. No ha considerado que en esencia, en la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado existe un derecho a reconocerse en base al análisis de los sustentos que avalan la solicitud y que por tanto, la misma no podría asimilarse a una acción ejecutiva sino mas bien a una acción ordinaria y por tanto, le correspondería un plazo de prescripción de 10 años.
- La Corte se ha empeñado en reiterar que para que proceda la devolución del IVA, los solicitantes deben cumplir con todos los requisitos que la normativa exige para el efecto, entre ellos, la presentación de la documentación requerida y que los comprobantes de venta cumplan con los requisitos exigidos en los respectivos reglamentos.

También se ha pronunciado la Corte sobre el efecto del silencio administrativo positivo si es que dentro del plazo legal, la Administración Tributaria no emite un pronunciamiento sobre la solicitud de devolución del IVA presentada.

Además, se puede concluir:

- Para el presente trabajo se han revisado numerosos fallos de Casación, tanto de la Corte Suprema de Justicia, cuanto de la Corte Nacional de Justicia, sin embargo, no han sido citados sino en una forma ejemplificativa por varias razones, entre ellas, el hecho de tener una restricción en cuanto al número de páginas permitidas por la UASB para el desarrollo de una tesis. Otra de las razones, es encontrar argumentos reiterativos en el mismo sentido sin análisis profundos de la temática.
- De las sentencias analizadas se pudo evidenciar que no existe una profundización evidente en los Fallos tributarios. Son muy escasos los fallos en los cuales puede encontrarse alguna cita doctrinaria, jurisprudencia comparada o un análisis pormenorizado de los elementos que se desarrollan para atender los Recursos de Casación, considerando el alto nivel jurídico que debe contener un fallo al ser fuente de Derecho. Sin duda, para lo anteriormente expuesto, influye la excesiva interposición de Recursos y el muy limitado número de Jueces.
- La motivación de los fallos no permite ubicar al criterio de la Sala con la vigencia de las normas, pues no se señala, salvo con excepciones, el año fiscal sobre el cual recayó el litigio que concluyó con la sentencia que es objeto de control. Esta información que es indiscutiblemente parte de los fundamentos de hecho de la motivación del fallo, es indispensable para el lector a fin de

comprender la resolución de la Sala.

- Hasta la fecha, no existe en la práctica de forma efectiva, un lugar, ni público ni privado que recopile toda la jurisprudencia tributaria, salvo bases de datos personales a las que muy gentilmente me dieron acceso para poder revisar fallos que hoy se resumen en los que constan en el presente trabajo investigativo. La página web de la Corte Nacional de Justicia publica con demasiado retraso la recopilación de los fallos emitidos cuando éstos deberían publicarse conforme se sigan emitiendo. La Gaceta Judicial tampoco es un órgano que recopile todas los fallos y que lo haga de forma oportuna. El Registro Oficial tampoco contiene la información completa en cuanto a los fallos emitidos por la Corte pues aunque la Ley de Casación dispone que todos los fallos sean publicados, no todos lo han sido, lo cual vulnera el principio de publicidad.
- Puede evidenciarse también en la investigación de los fallos consultados que existen fallos contradictorios sobre un mismo punto de derecho, como por ejemplo, los argumentos vertidos en los fallos señalados en cuanto a la devolución del Impuesto al Valor Agregado de las empresas petroleras.

Recomendaciones

- A nivel de normativa tributaria es recomendable realizar una reforma integral acorde con la evolución que se ha dado en el país y en el fuero extranjero sobre los aspectos tributarios. Nuestros cuerpos normativos son del siglo pasado en su mayoría, pues inclusive las codificaciones que se han realizado en la primera década de éste responden tal como su nombre lo dice, a codificaciones, mas no a verdaderas reformas tributarias. Las reformas que se han dado en los últimos años responden a requerimientos específicos, pero no existe hasta el momento un cuerpo normativo tributario que recoja con una visión equilibrada y actual lo relativo a la relación jurídico tributaria.
- Debe realizarse un estudio profundo sobre la normativa y conformarse un cuerpo mixto, entre sector público y privado, que realice proyectos de pocos pero importantes cuerpos normativos que sean los que sirvan de base para una nueva era tributaria en el Ecuador.
- La normativa tributaria debe considerar todo lo suscrito por el país en las Decisiones Comunitarias a fin de evitar la falta de certeza jurídica que podría existir en las relaciones con los países miembros de la CAN.
- La legislación tributaria debe expedirse y aplicarse de forma clara, tanto por el Estado y los entes encargados de su administración, cuanto por los sujetos pasivos y por la Función Judicial que tendrá en sus manos la Administración de Justicia.
- Es importante que la Corte Nacional de Justicia a través de su Unidad

especializada en el procesamiento de Jurisprudencia, brinde a los usuarios la información necesaria para el estudio de los Fallos emitidos de forma ágil, completa, actualizada.

- Una reforma integral de la Justicia y de sus órganos, debe considerar la realidad ecuatoriana y dotar a los Jueces de todas las herramientas necesarias para un ágil y eficiente despacho de las causas.
- Los profesionales del Derecho, los Jueces, las Instituciones del Estado y las privadas, debemos rescatar a la Jurisprudencia como fuente de Derecho.
- Se hace necesaria una cultura de diálogo entre la Administración Tributaria y los contribuyentes a fin de que se puedan intercambiar criterios de mejora en los procesos a fin de que brinden agilidad y certeza en cuanto a la aplicación de la norma.
- El conocimiento de los procesos de fabricación y producción en los cuales la Administración reconoce la devolución del Impuesto al Valor Agregado deben ser suficientemente conocidos y entendidos. Es indispensable por tanto, una relación con los contribuyentes que les permita a ambas partes llegar a la implementación de nuevos manuales de los procesos –a más de los existentes– conforme las actividades se vayan incrementando o modificando.

Fuentes de investigación

Bibliografía

- Almeida Guzmán, Diego, *Curso de legislación corporativa: una aproximación jurídico – práctica*, Quito, Editorial Ecuador, 2001.
- Benalcázar Subía, Gustavo, *Efectos del IVA en la economía ecuatoriana*, Quito , ILADT, 2004.
- Bustos, Javier, *El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta*, Quito, Cevallos Editora Jurídica, 2007.
- Calvo Vérguez, Juan y otros, *Impuesto sobre el Valor Añadido*, España, Thomson Reuters, Editorial Aranzadi S.A., 2010.
- Enrico, Federico, *Análisis del Impuesto al Valor Agregado*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2002.
- Fenochietto, Ricardo, *Impuesto al Valor Agregado, análisis económico, técnico y jurídico*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2001.
- Lascano, Marcelo, *La incidencia económica del IVA*, Buenos Aires, La Ley, 2002.
- Plazas Vega, Mauricio, *El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA*, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., 1998.
- Simone, Carmen Amalia, *Glosario de Jurisprudencia Tributaria*, Ediciones Legales, Quito, 2013.

- Toscano Soria, Luis, *Devolución del pago en exceso del IVA*, Quito, UASB Documentos de Trabajo No. 1, 2005.
- Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 9na edición, 2009, p. 160.

Jurisprudencia:

- Registros oficiales
- Fallo 6-2002: RO 14, 4-feb-2003.
- Fallo 76-2001: RO 54, 3-abr-2003
- Fallo 5-2002: RO 229, 10-dic-2003.
- Fallo 4-2003: RO 436, 6-oct-2004.
- Fallo 42-2003: RO 386, 27-jul-2004.
- Fallo 120-2004, RO 396: 14-nov-2006
- Fallo 33-2005: RO 399, 17-nov-2006.
- Fallo 48-2003: RO 405, 27-nov-2006
- Fallo 158-2004: RO 408, 29-nov-2006.
- Fallo 133-06: EE RO 16, 20-feb-2008.
- Fallo 308-2006: RO-S 342, 21-may-2008.
- Fallo 223-2006: RO-S 342, 21-may-2008.
- Fallo No. 24-2007: RO-S 342, 21-may-2008.
- Fallo 42-2005: ROS 349, 30-may-2008.
- Fallo 235-2006: RO-S 349, 30-may-2008
- Fallo No. 235-2006: RO-S 349, 30-may-2008.

Fallo 34-2007: RO 42, 9-oct-2008.

Fallo 74-2007: RO 423, 11-oct-2008.

Fallo No. 134-2008, emitido el 9 de junio del 2009.³⁷

Fallo 7-2007: RO-S 79, 2-dic-2009.

Fallo 165-2007: EE RO 89, 23-nov-2010.

Fallo 37-2008, EE RO 135: 26-abr-2011.

Fallo 171-2008: EE RO 141, 4-may-2011.

Fallo 38-2008: EE RO 145: 12-may-2011.

Fallo 58-08: EE RO 175: 28-jul-2011.

Fallo 126-2009: EE RO 190, 8-sep-2011.

Fallo 45-2009: EE RO 190, 8-sep-2011.

Fallo 370-2009, RO EE 261: 12-mar-2012.

Fallo 48-2010 de 7 de junio del 2010, sin publicación aún en el Registro Oficial.

Tomado de la página web de la Corte Nacional de Justicia.

Fallo 75-2011 emitido el 14 de junio del 2013, sin publicación aún en el Registro Oficial. Tomado de la página web de la Corte Nacional de Justicia.

- Página web de la Corte Nacional de Justicia

Legislación:

- Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno
- Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

³⁷ No se encuentra publicado en el Registro Oficial. Consta en la página web de la Corte Nacional de Justicia, en los fallos emitidos en junio del 2009.

Normativa comunitaria:

- Decisiones de la Comunidad Andina
- Interpretaciones prejudiciales