

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

***PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL, LA NO DISCRIMINACIÓN Y
RESTITUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS
EXPORTADORES A LOS EXPORTADORES EN BOLIVIA Y ECUADOR***

FABIOLA VALENZUELA VIERA

2007

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Fabiola Valenzuela Viera

Junio 2007

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

***PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL, LA NO DISCRIMINACIÓN Y
RESTITUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS
EXPORTADORES A LOS EXPORTADORES EN BOLIVIA Y ECUADOR***

FABIOLA VALENZUELA VIERA

TUTOR: DR. CÉSAR MONTAÑO GALARZA

2007

A mis padres por las enseñanzas de perseverancia y superación; el amor y apoyo incondicional que siempre me han brindado.

A mis hermanos Freddy y Luis Fernando, por su amistad y cariño infinito.

Mi agradecimiento al Dr. César Montaña Galarza por su guía constante y deseos de colaboración incondicional.

A Erick Hayes Michell por la confianza brindada en el ámbito laboral y académico.

A Martín Añez Rea por siempre ser una fuente de enseñanzas y lecciones de vida.

A todas aquellas personas que de una u otra manera me brindaron su colaboración y apoyo en el desarrollo del presente trabajo.

ABSTRACT

El presente trabajo se desarrolla a partir de la inquietud que surge sobre las leyes tributarias de Bolivia y Ecuador, es decir, si contienen determinaciones sobre la devolución del IVA a los exportadores que integren y respeten la cláusula de no discriminación y el principio de neutralidad fiscal.

A tal efecto se trabaja sobre los siguientes objetivos: comparar el régimen jurídico tributario boliviano y ecuatoriano sobre la restitución del IVA a los exportadores, a través del análisis de las normativas pertinentes; así como analizar la existencia y respeto de la cláusula de no discriminación y el principio de neutralidad fiscal en los sistemas tributarios de Bolivia y Ecuador.

Objetivos que se cumplieron al analizar las normativas pertinentes, además de tomar en cuenta las Decisiones de la Comunidad Andina (CAN), bajo las cuales los sistemas jurídicos tributarios de los países en cuestión se han desarrollado y adaptado.

La cláusula de no discriminación fiscal y el principio de neutralidad han sido analizados desde el punto de vista doctrinal, así como también su aplicabilidad en diversos modelos de convenio, tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económicos (OCDE) y Organización de Naciones Unidas (ONU).

Finalmente, y como resultado del análisis de normas legales, Decisiones comunitarias, doctrina y opinión de diversos autores, es que se elaboran las conclusiones y recomendaciones.

INDICE

PRESENTACIÓN

CAPITULO I

FISCALIDAD INTERNACIONAL Y EXPORTACIONES EN UN CONTEXTO DE INTEGRACIÓN

GENERALIDADES

1. ANTECEDENTES
2. POLÍTICA ECONÓMICA
 - 2.1. Concepto
3. PARADIGMAS GENERALES DE LA POLÍTICA ECONÓMICA
 - 3.1 Paradigma de la distribución
 - 3.1. Paradigma de la producción
4. NUEVA POLÍTICA ECONÓMICA EN BOLIVIA (NPE) - 1985
 - 4.1. Decreto Supremo No.21060
 - 4.2. Decreto Supremo No.21137
 - 4.3. Ley No.901
 - 4.4. Decreto Supremo No.22407
 - 4.5. Ley de Reforma Tributaria No.843
 - 4.6. Decreto Supremo No.21660
5. POLÍTICA FISCAL
 - 5.1. Concepto
 - 5.2. Política Fiscal en Bolivia
 - 5.3. Apertura e integración de Bolivia al comercio exterior
 - 5.3.1. Organización Mundial de Comercio (OMC)
 - 5.3.2. Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)
 - 5.3.3. Comunidad Andina (CAN)
 - 5.3.4. Acuerdo de alcance parcial de complementación económica No.36-AAP.CE 36 (Bolivia-Mercosur)
 - 5.3.5. Acuerdo de alcance parcial de complementación económica No.22-AAP.CE 22 (Bolivia-Chile)

- 5.3.6. Acuerdo de alcance parcial de complementación económica No.31-
AAP.CE 31 (Bolivia-México)
- 5.3.7. Acuerdo de alcance parcial de complementación económica No.47
AAP.CE 47 (Bolivia-Cuba)
- 5.3.8. Área de libre comercio de las Américas (ALCA)
- 5.3.9. Sistema generalizado de preferencias con los Estados Unidos de
Norteamérica (Sistema andino de preferencias)
- 5.3.10. Sistema generalizado de preferencias de la Unión Europea
- 5.3.11. Alternativa bolivariana para las Américas (ALBA)
- 6. POLÍTICA ECONÓMICA ACTUAL DE BOLIVIA
- 7. POLÍTICA ECONÓMICA DE ECUADOR
- 8. POLÍTICA FISCAL DE ECUADOR
- 9. RESUMEN DEL CAPÍTULO

CAPITULO II

RESTITUCIÓN DEL IVA EN BOLIVIA Y ECUADOR

- 1. RESTITUCIÓN DEL IVA EN BOLIVIA
 - 1.1. Sistema del Draw-back
- 2. NORMATIVA TRIBUTARIA EN BOLIVIA
 - 2.1. Ley No.843
 - 2.2. Decreto Supremo No.21530
 - 2.3. Ley de Inversiones No.1182
 - 2.4. Ley de Exportaciones No.1489
 - 2.5. Decreto Supremo No.25465
 - 2.6. Decreto Supremo No.25493
 - 2.7. Decreto Supremo No.25706
 - 2.8. Circular No.159/2000 y Resolución No.RD01..011..00
 - 2.9. Decreto Supremo No.25933
 - 2.10. Decreto Supremo No.26630
 - 2.11. Resolución Normativa de Directorio No.10.004.03
 - 2.12. Decreto Supremo No.27020
- 3. RESUMEN (BOLIVIA)
- 4. RESTITUCIÓN DEL IVA EN ECUADOR

4.1. NORMATIVA TRIBUTARIA

4.1.1 Constitución Política del Estado

4.1.2. Código Tributario

4.2. ANTECEDENTES DEL IVA EN EL ECUADOR

4.3. RÉGIMEN DEL IVA EN EL ECUADOR

4.3.1. Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI)

4.3.2. Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI)

5. RESUMEN (ECUADOR)

CAPITULO III

CLÁUSULA DE NO DISCRIMINACIÓN Y PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL EN BOLIVIA Y ECUADOR

1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

1.1. Generalidades

2. CLÁUSULA DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL

2.1. Introducción

2.2. Generalidades

2.3. Concepto

2.4. Igualdad y No Discriminación Fiscal

2.4.1. Carácter vinculante

2.4.2. Clasificación de acuerdo a las normas

2.5. Cláusula de Nación más Favorecida y Trato Nacional

2.6. No Discriminación Fiscal Internacional y Comunitaria

2.6.1. Ámbito Internacional

2.6.2. Ámbito Comunitario

2.6.3. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

2.6.3.1. Artículo 24

2.6.3.2. Comentarios al artículo 24

2.6.3.3. Reservas al artículo 24

2.6.4. Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo

2.7 RESUMEN

3. NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

3.1. Introducción

3.1.1. Tipos de neutralidad

3.1.1.1 Neutralidad negativa

3.1.1.2. Neutralidad positiva

3.1.1.3. Neutralidad externa

3.1.1.4 Neutralidad interna

3.2. Resumen de neutralidad

4. EL IVA EN LA COMUNIDAD ANDINA (CAN)

4.1. Decisión 330

4.2. Decisión 388

4.3. Decisión 599

4.4. Resumen CAN

CONCLUSIONES FINALES

BIBLIOGRAFÍA

ANEXOS

PRESENTACIÓN

La presente investigación está destinada al estudio de la aplicación del Derecho Tributario y el respeto de la cláusula de no discriminación y principio de neutralidad fiscal a fin de evitar la exportación de componentes impositivos en Bolivia y Ecuador en la figura de la restitución del Impuesto al Valor Agregado (IVA), tomando como instituciones de estudio el comportamiento de las Administraciones Tributarias de ambos países y las Decisiones de la Comunidad Andina (CAN).

Por lo tanto y para iniciar el trabajo de investigación se tomó como pregunta central la siguiente:

¿Las leyes tributarias de Bolivia y Ecuador contienen determinaciones sobre la restitución del IVA a los exportadores que integren y respeten la cláusula de no discriminación y el principio de neutralidad fiscal?

Interrogante que se sustenta a lo largo del trabajo por los siguientes objetivos específicos:

- Comparar el régimen jurídico tributario boliviano y ecuatoriano sobre la restitución del IVA a los exportadores, a través del análisis de las normativas pertinentes.
- Analizar la existencia y respeto de la cláusula de no discriminación y el principio de neutralidad fiscal en los sistemas tributarios de Bolivia y Ecuador.

En relación a la perspectiva teórica metodológica, la investigación se realiza utilizando el método comparativo de legislaciones entre Bolivia y Ecuador; con este método se busca determinar las similitudes y diferencias en cuanto al régimen de

restitución del IVA, políticas fiscales aplicadas y posiciones de ambos países al respecto.

Las fuentes que sirvieron de guía para el desarrollo de la investigación, principalmente fueron los materiales bibliográficos obtenidos de la doctrina de numerosos autores referentes al Derecho Tributario, Políticas económicas de Bolivia y Ecuador, Decisiones de la CAN, posiciones en cuanto a como evitar la doble imposición internacional, Modelos de Convenio de la OCDE y ONU, asimismo se buscó doctrina e información general en la red Internet para complementar los datos obtenidos.

Otra de las fuentes fueron las Cartas Magnas de ambos países, leyes especiales, reglamentos, Decretos Supremos que contengan disposiciones referentes al tema del presente trabajo.

De manera general, la presente tesis tuvo bastante acceso y escasas limitaciones para obtener la información requerida, lo cual permitió desarrollar el análisis comparativo de ambas legislaciones y posiciones respecto a la restitución del IVA a los exportadores.

El presente trabajo de investigación para su mejor desarrollo y organización se dividió en tres capítulos, el primero aborda la fase introductoria al tema de interés y se refiere a la evolución de las políticas económicas y fiscales a partir de momentos críticos en la vida política y económica de ambos países hasta la actualidad.

El segundo capítulo analiza la normativa tributaria interna de Bolivia y Ecuador respecto a disposiciones referentes al régimen legal de las inversiones, y principalmente sobre las normativas internas del régimen de restitución del IVA a los exportadores en ambos países y su evolución histórica.

El capítulo tercero desarrolla desde un ámbito doctrinal la cláusula de no discriminación y el principio de neutralidad fiscal, así como también la inclusión de

éstos en los Modelos de Convenio de la OCDE y ONU, y el tema de la doble imposición internacional, para finalmente señalar las conclusiones a las que se ha llegado después del análisis de la información descrita en los tres capítulos.

CAPÍTULO I

***FISCALIDAD INTERNACIONAL Y
EXPORTACIONES EN UN
CONTEXTO DE INTEGRACIÓN***

GENERALIDADES:

1. ANTECEDENTES:

El término *economía política* originalmente significó el estudio de las condiciones bajo las cuales se organizaba la producción en los estados nacionales del recién nacido modo de producción capitalista. El término se utilizó por primera vez en Inglaterra en el siglo XVIII, para cambiar el enfoque de los fisiócratas franceses. Los principales exponentes de esta época fueron: Adam Smith, David Ricardo y Karl Marx; posteriormente surgió Jan Tinbergen, quien dio origen a la teoría formal en su obra publicada en 1952, denominada “On the Theory of Economic Policy”.

En la segunda mitad del siglo XIX, algunos teóricos del libre mercado argumentaron que el Estado no debía regular los mercados; que la política y la economía actuaban de manera diferente, y por lo tanto la economía política debería ser reemplazada por la ciencia política y la economía (pensamiento marxista).

Con el despliegue del liberalismo clásico y en oposición a él se desarrollaron las teorías socialistas y comunistas, que sostenían que el modelo promovido por los liberales clásicos era incapaz de distribuir los recursos de la sociedad de manera de evitar que la mayoría permanezca en la miseria.

2. POLÍTICA ECONÓMICA:

2.1. Concepto:

Según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, se define a la *Política Económica* como “el sistema de normas o medidas tendientes a incrementar la riqueza nacional y de activar su sistema de producción, para contribuir así al bienestar general”¹. Es decir, que se constituye en la estrategia general que trazan

¹ Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Argentina, Editorial Eliasta S.R.L., 1997, 25° Edición, p.300.

los gobiernos para conducir económicamente un país, por lo que se ha convertido en uno de los elementos centrales de la política.

La Política Económica pretende mejorar las condiciones de la colectividad, procurando mayores y mejores bienes, así como también de la obtención de recursos acorde con el desarrollo de cada sector social; para lograr sus objetivos esta rama se relaciona con: la sociología, antropología, psicología, historia, economía, derecho, ecología, comunicación y nueva política económica.

3. PARADIGMAS GENERALES DE LA POLÍTICA ECONÓMICA:

Las grandes escuelas de la economía política se dividen principalmente en dos paradigmas:

3.1 el paradigma de la distribución, ésta discute fundamentalmente sobre cómo deben distribuirse los costos y beneficios sociales, así como los costos y beneficios del capital. Algunas de estas teorías son: libertarianismo, liberalismo, conservadurismo, socialismo y comunismo.

3.2 el paradigma de la producción, éstos se preocupan por los fundamentos y las bases sobre las cuales la sociedad decide qué producir y de qué forma. Algunas teorías de este paradigma son: individualismo, comunitarismo y colectivismo.

4. NUEVA POLÍTICA ECONÓMICA EN BOLIVIA (NPE) - 1985:

Bolivia entró al siglo XX, bajo el patrón de estaño y el modelo liberal del periodo 1900-1920. Se experimentó con modelos estatistas del patrón hidrocarburífero entre 1937 y 1956 y luego desde 1969 a 1993, dejando de lado un modelo de economía

industrializadora y exportadora, hasta que finalmente se experimentó con un modelo liberal de exportaciones no tradicionales desde 1985 hasta la actualidad².

Hasta la primera mitad de la década de 1980, el modelo de desarrollo en Bolivia estaba basado en un capitalismo de Estado, es decir, que éste participaba directamente de la actividad productiva; si bien este modelo tuvo importantes resultados en términos de crecimiento en los años '70, solo era sostenible si el Estado contaba con financiamiento externo³.

La crisis social, económica y política que se desató en la primera mitad de los años '80 –*sufriendo un proceso de aumento de la inflación y caída del producto y también de un fuerte proceso de informatización y desintermediación financiera, elevadas tasas de desempleo y subempleo, una fuerte caída de los ingresos tributarios y persistencia de un elevado desequilibrio fiscal, que al ser financiado cada vez más con emisión de dinero derivó en una espiral inflacionaria*⁴– fue determinante para implementar un nuevo modelo de desarrollo en el país destinado a promover la estabilización económica; por lo cual pensando en una política económica que esté dirigida al desarrollo auto-sostenido, el 29 de agosto de 1985 durante el gobierno del Dr. Víctor Paz Estensoro, se promulgó el D.S. 21060, implementando de esta manera la “Nueva Política Económica” (NPE), y posteriormente las reformas estructurales, enmarcadas en los lineamientos del “Consenso de Washington”⁵.

² George Gray Molina, *Una mirada a la gobernabilidad desde la economía política*, p.2. (<http://idh.pnud.bo/webPortal/LinkClick.aspx?fileticket=fn2U9BUChbU%3D&tabid=198&mid=594>)

³ <http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/1/4911/lcl1358.pdf> - *Políticas de Estabilización y de Reformas Estructurales en Bolivia a partir de 1985.*

⁴ Eduardo Antelo, <http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/1/4911/lcl1358.pdf> - *Políticas de Estabilización y de Reformas Estructurales en Bolivia a partir de 1985.*

⁵ *Consenso de Washington*: en 1989 John Williamson presentó para informar en Washington (y no América Latina) diez reformas políticas que consideró podrían colaborar a América Latina en su desarrollo; estas reformas requieren la aplicación de diez instrumentos de política económica neoliberal (que en su momento el autor de dichas reformas no consideraba se encontraban dentro de esta tendencia) para llevar a cabo un sistema de libertad de mercado, por lo tanto y para lograr subsistir, se recomiendan seguir y aplicar los siguientes instrumentos:

1) Disciplina fiscal, es decir, mantener presupuestos balanceados, evitando el déficit fiscal, recortando los gastos públicos especialmente en el área social. Se ha evidenciado que el ahorro

Anterior a las medidas adoptadas en el gobierno de Paz Estensoro en noviembre de 1983 se implementaron cinco (5) paquetes de estabilización, los que sin desmercer el esfuerzo por intentar estabilizar la economía boliviana no fueron los adecuados, ya que se enfocaron en el control de precios, en especial de las empresas públicas y en el tipo de cambio, pero sin realizar los ajustes fiscales necesarios. Se implementaron políticas

público se traduce en una reducción del ahorro privado. Aunque tanto los países desarrollados como los subdesarrollados no han llegado a cumplir con esta premisa. Williamson considera que la vía más promisoría para aumentar el ahorro privado consiste en el fondo de pensiones aplicado en Chile.

- 2) La supervisión bancaria, es decir, que el Estado deje de conceder créditos a su elección, pero sin que se desentienda por completo del sector financiero.
- 3) Prioridades en el gasto público, debiéndose reorientar de la administración, defensa, subsidios y “elefantes blancos” hacia otras, tales como salud, enseñanza elemental, o infraestructura.
- 4) Reforma tributaria, constituye una alternativa a la reducción del gasto público para paliar al déficit fiscal, mediante la ampliación de la base impositiva y la mejora de la administración tributaria

Esta medida se continua llevando a cabo en América Latina, sobre todo con la propagación del IVA; sin embargo, no se ha considerado la propuesta favorita de Williamson, la de recaudar impuestos sobre los intereses procedentes de las fugas de capitales, a excepción de México que recientemente firmó un acuerdo con los Estados Unidos de Norteamérica. Así como también considera necesario un proyecto de sistema tributario que se relacione con el medio ambiente, aplicando impuestos no sobre la tala de árboles o medidas actuales, sino más bien impuestos sobre el tráfico, uso de las carreteras, uso determinado de la tierra.

- 5) Tasas de interés, el Consenso presenta dos principios generales respecto a este instrumento, el primero: las tasas de interés deben ser determinadas por el estado; y segundo: la necesidad de tasas de interés real positivas, para incentivar el ahorro y evitar a fuga de capitales.

Williamson hacía referencia a la necesidad de tipos de cambio competitivos para estimular un rápido aumento de las exportaciones no tradicionales; y acepta que lo propuesto en el Consenso en este aspecto se trató de manera engañosa, ya que no se contaba con unanimidad respecto a la necesidad de manipular los tipos de cambio.

- 6) Tipo de cambio, la tendencia es inclinarse por tipos de cambio determinados por las fuerzas del mercado.
- 7) Política comercial, es decir, dejar de lado el proteccionismo estatal y permitir el libre ingreso de las mercaderías importadas, que fortalecerá también las exportaciones.
- 8) Inversión Extranjera Directa (IED), permitir e incentivar el ingreso de capitales extranjeros, como mecanismo para aportar al desarrollo estatal.
- 9) Privatizaciones, de las empresas estatales, bajo la creencia de que la empresa privada funciona mejor que la administrada por el estado y se constituye en una fuente de ingresos de corto plazo.
- 10) Desregulación, para promover la competencia, tal como sucedió de manera exitosa en Estados Unidos de Norteamérica.

Williamson presenta un nuevo programa con la revisión del Consenso de Washington añadiendo a éste dos nuevos enunciados: a) el fortalecimiento institucional, de una serie de instituciones estatales estratégicas, es decir, pequeñas y de elite, tales como bancos centrales autónomos, comisiones presupuestarias fuertes, un poder judicial independiente e incorruptible, y entidades que respalden misiones promotoras de la productividad; y b) una mejor educación, para de esta manera contar con mano de obra calificada y obtener un rápido desarrollo del país; incrementando los gastos educativos, sobre todo alrededor de la enseñanza primaria y secundaria.

- Vargas, Oscar-René. *Qué es el ALCA? : globalización, Estados Unidos y América Latina*. Managua, Nicaragua: Centro de Estudios de la Realidad Nacional, 2002.
- Williamson John, *El desarrollo económico y social en los umbrales del siglo XX: Revisión del Consenso de Washington*, Washington D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, 1998.

comerciales que buscaban proteger la industria nacional a través del proteccionismo estatal, estableciendo tarifas arancelarias elevadas, prohibiendo la importación de 500 productos, concesión de tratamiento arancelario preferencial a las importaciones de insumos y bienes de capital para el sector agropecuario y créditos subsidiados a sectores productivos, lo que generó ineficiencia en la asignación de recursos y condujo a un ahorro interno insuficiente para promover las inversiones.

Producto de la falta de estabilidad económica, Bolivia a partir de los años '80 protagonizó importantes reformas políticas y económicas; la primera y de la que se hablará en el presente capítulo se dio el año 1985 con el programa de estabilización macroeconómica y ajuste estructural, posteriormente se implementaron reformas institucionales a raíz de los cimientos trazados, tales como las Reformas de Participación Popular, Descentralización Administrativa, Capitalización, Pensiones, Tenencia de Tierras y Reforma Educativa.

En 1985, adelantando un año las elecciones presidenciales, con el apoyo del partido Acción Democrática Nacionalista (ADN), el Dr. Víctor Paz Estensoro asumió el cargo de Presidente de la República, con una gran responsabilidad: lograr que Bolivia salga de la marcada crisis económica e inflacionaria en la que se encontraba (los primeros años de la década de 1980 la inflación diaria era de aproximadamente el 2% y llegó al 25.000% anual⁶). A partir de entonces las siguientes gestiones de gobierno continuaron con el programa de estabilización: Víctor Paz Estensoro (1985-1989), Jaime Paz Zamora (1989-1993), Gonzalo Sánchez de Lozada (1993-1997), Hugo Banzer Suárez (1997-2001) quien dimitió por motivos de salud en agosto de 2001 dejando a su cargo al Vicepresidente Jorge "Tuto" Quiroga, completando la gestión presidencial de cinco años hasta agosto de 2002, Gonzalo Sánchez de Lozada (2002-octubre 2003) quien

⁶ Erick Hayes Michel, *Desarrollo Socio Económico de Bolivia*, Quito-Ecuador, febrero de 1994, p. 7.

renunció dejando en su lugar al entonces Vicepresidente Carlos Mesa Gisbert, el que también se vio obligado a dejar el poder debido a las continuas presiones sociales el 06 de junio de 2005, sucediéndole y concluyendo el mandato presidencial de cinco (5) años el Presidente de la Corte Suprema de Justicia, el Dr. Eduardo Rodríguez Veltzé en diciembre de 2005.

La NPE tenía como objetivos básicos: estabilizar los precios eliminando la hiperinflación, para promover un mayor crecimiento económico y restablecer la solvencia externa del país, y la apertura hacia el exterior; así también se contempló el rol que debía cumplir el sector público y privado; es decir, dejando el capitalismo de Estado a un lado, para que el sector privado pueda realizar responsablemente inversiones productivas, dedicándose el Estado a promover su papel de normador, regulador, garantizando la estabilidad macroeconómica y promoviendo las inversiones públicas en salud, educación, saneamiento básico e infraestructura⁷.

Tal como menciona Erick Hayes Michel en su artículo “*Desarrollo Socio Económico de Bolivia*”, la NPE representa la filosofía del pensamiento neoliberal⁸ que traza la línea maestra que guía el reordenamiento y recuperación de la economía.

Esta nueva “fórmula” para restablecer la solvencia y credibilidad como país en el contexto internacional consistió en una combinación de políticas fiscales y monetarias restrictivas, la devaluación y estabilización del tipo de cambio, y como señala Oscar Antezana Malpartida en su libro “*Bolivia: Éxito Macroeconómico, Deficiencias*

⁷ Eduardo Antelo, <http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/1/4911/lc11358.pdf> - *Políticas de Estabilización y de Reformas Estructurales en Bolivia a partir de 1985*, p. 15.

⁸ Se llama neoliberalismo a ciertas propuestas de política económica de diversos economistas (o escuelas de economía), políticos o personajes de la cultura en general. Las dos ideas principales son:

- En cuestión de política económica internacional, el favorecimiento del libre comercio y la supresión de las fronteras del capital.

-En cuestiones de política económica interna, el apoyo de la desregularización de los mercados (incluido el laboral) y de una menor intervención del Estado en la economía (incluyendo la privatización de empresas públicas. (<http://es.wikipedia.org/wiki/Neoliberalismo#Definici.C3.B3n>))

Macroeconómicas” (La Paz, 1990), se llevó a cabo dentro de un tratamiento de shock que fue posteriormente apoyado por la asistencia externa internacional.

4.1. Para alcanzar los objetivos propuestos se promulgaron una serie de normas encabezadas por el *Decreto Supremo N°21060*, el cual a la letra señala en el Considerando:

“La NPE debe ser realista y pragmática con el objeto de atacar las causas centrales de la crisis, en el marco de racionalidad de medidas fiscales, monetarias, cambiarias y de ajuste administrativo del sector estatal que, además de su contenido, radicalmente antiinflacionario, sienta los fundamentos para reiniciar, redefinir y encaminar el desarrollo nacional...”

Dentro de los méritos y desméritos del D.S. 21060 y explicando el contenido se señala que con este decreto se da origen a un plan de estabilización con unificación cambiaria sostenida por políticas fiscales y monetarias muy estrictas, pero apartándose del programa tipo del FMI en el manejo del tipo de cambio y deuda externa, utilizando un sistema de subasta de divisas administrado por el Banco Central. Se estableció la libertad de cambio y se eliminaron las restricciones sobre el uso de monedas extranjeras para transacciones internas (mediante estas medidas se pudo eliminar el mercado negro de divisas). También se liberalizó la comercialización de divisas a través de bancos, casas de cambio o personas individuales, con lo cual se multiplicaron los librecambistas.

4.2. Posteriormente, el 30 de noviembre de 1985 se dictó el *Decreto Supremo N°21137*, que dispuso la vigencia de un conjunto de medidas reglamentarias, complementarias y modificatorias al capítulo de salarios del D.S. 21060. El objetivo central de la política salarial era el de disminuir el déficit fiscal a través de la

racionalización salarial y del personal ocupado en el sector público, además del control de gastos corrientes y de inversión⁹.

Sobre esta base en 1986, el gobierno suscribe un memorando con el FMI en el que se establece como objetivo de la política fiscal la reducción de los gastos corrientes y de inversión para lograr un descenso del déficit fiscal, promulgando para tal efecto el reglamento a la ley financiera D.S. N°21364 del 20 de agosto de 1986¹⁰.

4.3. En 1987 se promulgó la *Ley N°901*, mediante la cual se creó una nueva moneda, el BOLIVIANO (Bs.) eliminando seis (6) ceros de la antigua moneda (el peso boliviano), estableciendo también la libre convertibilidad de la moneda y legalizando el mercado paralelo de divisas.

4.4. En la rama de la política fiscal y para mantener el objetivo de mantener el equilibrio y evitar que se generen presiones inflacionarias que pongan en riesgo la política económica del gobierno se promulgó el *D.S. N°22407* el 11 de enero de 1990.

4.5. En el aspecto tributario se puede decir que en Bolivia han existido dos etapas claramente identificables: la primera: aquella etapa de tributación anterior a la *Ley de Reforma Tributaria N°843* del 20 de mayo de 1986, en la cual los impuestos no se encontraban ordenados en un solo cuerpo legal, sino que al contrario se encontraban diseminados. Antes de la reforma tributaria en Bolivia existían entre impuestos y tasas más de cuatrocientos (400) tributos, los mismos que fueron reducidos por la referida ley, a seis (6) impuestos permanentes y uno (1) transitorio en primera instancia, luego se crearon tres (3) más, totalizando en la actualidad diez (10) impuestos. Al margen de ello, no existía una buena administración de los pocos recursos que por impuestos ingresaban al fisco, creando en el contribuyente desconfianza y resistencia pasiva para

⁹ Alvaro Aguirre, Carlos Arze, Hernando Larrazabal, Gary Montaña, Rubens Moscoso, *La Intencionalidad del Ajuste en Bolivia*, Centro de Estudios para el Desarrollo Laboral y Agrario (CEDLA), La Paz – Bolivia, 1992, p.84.

¹⁰ *Idem*, p.85.

realizar las declaraciones impositivas. Otra desventaja en aquella época era la inestabilidad de las normas tributarias, ya que eran permanentemente modificadas, es decir, que las tarifas de las tasas e impuestos no eran constantes, en unos casos eran elevadas y en otras rebajadas y por último se decretaba amnistía tributaria para todas aquellas personas que no habían tributado, creando así desigualdad tributaria y castigando a los buenos contribuyentes que pagaban honestamente y premiando a los evasores y defraudadores que no tributaban; lo más perjudicial de esta secuela de desaciertos en política tributaria, era la falta de conciencia tributaria.

La segunda etapa, se inicia a partir de la implantación de la NPE; el Estado para solventar en gran parte dicha política necesitaba de recursos económicos, ya que se encontraba en bancarrota y no podía continuar manteniendo la emisión inorgánica de billetes, ingresos nulos, gastos inflados, corrupción y sobre todo evasión fiscal. Esta ley pretendía recaudar recursos para solventar el gasto público, mediante la reducción y organización de los más de cuatrocientos (400) tributos, la expansión de la base tributaria y el control efectivo de la evasión fiscal.

La Reforma Tributaria se orientó a:

- ampliar la base imponible, intentando incorporar al sistema tributario a todos los agentes económicos.
- simplificar el sistema, permitiendo un mejor cumplimiento por parte de los contribuyentes y facilitando el trabajo de fiscalización.
- disminuir los niveles de evasión y crear conciencia tributaria.
- mejorar la administración tributaria con planes de fiscalización.

Dichas reformas se basaron en tres pilares fundamentales:

- gravamen sobre el patrimonio de las personas naturales y de las empresas.
- imposición sobre el consumo.

- imposición sobre los ingresos.

Entre las ventajas de la reforma tributaria se pueden mencionar las siguientes:

- redujo los cuatrocientos (400) tributos a los iniciales ocho (8) y actuales diez (10).
- ha creado conciencia tributaria.
- delegó a la banca privada la recaudación tributaria, con ello se garantiza que el dinero llegue a su destinatario.

4.6. El *Decreto Supremo N°21660*¹¹ promulgado el 10 de julio de 1987, también tenía como objetivo colaborar a la reactivación de la economía, una vez logrado ciertos objetivos como: estabilizar la moneda, los precios y congelado los salarios; el objetivo principal tal como señala Erick Hayes Michel¹² debe ser el crecimiento y la diversidad de las exportaciones; para lograr esto el decreto incluye entre lo más sobresaliente: el origen, asignación y condiciones de uso de los recursos, reordenamiento e incentivos a ciertos sectores y el tratamiento para la solución de la deuda externa con acreedores privados.

De acuerdo a lo que se señala en la publicación “*Políticas de Estabilización y de Reformas Estructurales en Bolivia a partir de 1985*”¹³, si bien se ha avanzado bastante en términos de estabilidad económica y en llevar a cabo algunas reformas estructurales fundamentales (de primera y segunda generación), la tasa de crecimiento de la economía sólo llegó a un tres por ciento anual al inicio de la década de los noventa y no ha conseguido superar la barrera de cuatro por ciento al año, por lo que están incrementando las presiones por alteraciones en las políticas económicas con el objeto de mejorar el crecimiento económico.

¹¹ <http://servdmzw.sbef.gov.bo/circular/leyes/DS21660.pdf>

¹² Erick Hayes Michel, *Desarrollo Socio Económico de Bolivia*, Quito-Ecuador, febrero de 1994, p.9.

¹³ <http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/1/4911/1cl1358.pdf> - *Políticas de Estabilización y de Reformas Estructurales en Bolivia a partir de 1985*. Eduardo Antelo, marzo 2000.

Las reformas estructurales implementadas entre 1985 y 1997 buscaron consolidar una estrategia de crecimiento basada en un sector privado exportador dinámico y diversificado, ya que la política económica se basaba en la idea que éste debía generar excedentes suficientes para acelerar la dinámica de la inversión y por ende el crecimiento de la economía y beneficio de ciertos grupos sociales.

Como se puede apreciar, el sector privado debió ser el principal actor en la actividad productiva, por lo que el crecimiento económico tenía que ser impulsado principalmente por la inversión privada (sector privado), los que recién a partir de 1995 empiezan a liderar la evolución de la inversión nacional por la inversión privada extranjera directa (IED), debido a la aplicación de las leyes de Inversión y de Capitalización. Con lo que se puede constatar que la constitución de un sector privado y competitivo nacional parece haber quedado como una tarea pendiente de la estrategia de crecimiento.

Al promulgar el D.S. N°21660, en materia de comercio exterior se dispuso:

“el pago de un arancel generalizado del veinte por ciento sobre el valor CIF frontera de las importaciones, otorgando diferimiento para el pago de aranceles con mantenimiento de valor por un plazo de tres años más uno de gracia, sin interés, a fin de estimular la inversión para ciertos bienes de capital.

La importación de bienes se sujetaría además, al pago de: a) impuesto al valor agregado, y según el caso, a impuestos a los consumos específicos; b) tasa por servicios de almacenamiento en recintos aduaneros y c) honorarios a las empresas verificadoras contratadas por el Estado para certificar la calidad, cantidad y precio¹⁴).

La aprobación de las donaciones de alimentos al país por parte del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo y el Ministerio de Asuntos Campesinos y Agropecuarios, debiendo ser cotizadas para su venta interna, en función al costo de oportunidad de

¹⁴ Las verificadoras de comercio exterior dejarían de operar para las exportaciones en marzo de 1999; en tanto que, para las importaciones en julio de 2003, cuando la Aduana Nacional pasó a hacerse cargo de la valoración aduanera.

*importación*¹⁵”.

Para reforzar esta área el Ministerio de Recaudaciones dictó la Resolución Ministerial N°0519, determinando la liberación del pago del IVA para compras en el mercado interno de insumos que graven el bien de exportación, pudiendo el exportador computar contra sus impuestos por operaciones en el mercado interno, el correspondiente crédito fiscal.

Sin embargo, el Estado a pesar de haber incrementado el aporte al financiamiento de la inversión a partir de 1985, en los años '90 pasó a depender excesivamente de la obtención de créditos y donaciones externas¹⁶.

A pesar de haber incrementado en un porcentaje la inversión privada nacional en la economía, no ha servido para disminuir el porcentaje de pobreza que reina en el país desde la aplicación de la NPE en la cual se tuvo que recurrir al despido de miles de trabajadores, sobre todo en el sector de las minas, los que fueron denominados “relocalizados” -pero sin haberlo sido en la realidad-; el reducido impacto del crecimiento sobre la reducción de la pobreza se explica por la desigualdad en la distribución del ingreso, debido a la dispersión educativa y a la presencia de empleos con más alta calificación. Por tal motivo, se incrementaron los empleos informales, que si bien han impedido el desempleo abierto, ha generado niveles de ingresos bajos en relación con el sector moderno¹⁷.

El crecimiento anual promedio del periodo 1999-2003 fue de 2 por ciento, mientras que el crecimiento promedio del periodo 2004-2005 fue de 4 por ciento. El crecimiento de los últimos dos años responde, fundamentalmente, a una expansión del sector de hidrocarburos, esta expansión se plasma en aumentos en los volúmenes exportados y en

¹⁵ Gary Antonio Rodríguez Álvarez, *Apertura Económica y Exportaciones en Bolivia: El papel del Estado (1980-2003)*, Instituto Boliviano de Comercio Exterior (IBCE), diciembre 2004, p.2.

¹⁶ <http://idh.pnud.bo/webPortal/LinkClick.aspx?fileticket=Z6Hgod60ees%3D&tabid=174&mid=708>

¹⁷ Grossman, 2000. Los datos sobre la estructura de la población activa corresponden a 1997.

mejores precios obtenidos. Además, se registró un crecimiento importante del sector minero¹⁸.

Es importante mencionar que los sectores de hidrocarburos y minería son intensivos en capital y no en mano de obra. Por lo tanto, si el crecimiento se concentra en uno de estos dos sectores es muy probable que no exista un impacto grande en la generación de empleo. Además, el hecho de que el PIB crezca, no significa que vaya a existir una mejor distribución del ingreso, ni un impacto grande en la disminución de la pobreza, que solo se logra con políticas redistributivas específicas y con el crecimiento de sectores intensivos en mano de obra (agricultura, industria y turismo).

En los últimos dos años el déficit público se mantuvo en niveles aceptables, gracias a la política de austeridad de los últimos gobiernos y a la obtención de mayores ingresos por concepto de impuestos. Las mayores recaudaciones se debieron a la aplicación del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), al incremento de la recaudación aduanera, al incremento de las alícuotas del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD), y al aumento de las regalías¹⁹.

En relación al sistema financiero, cabe mencionar que luego de cinco años en los que se registraron disminuciones de los depósitos del público, esta situación empezó a cambiar en 2005. Similar evolución tuvo la cartera de crédito que se fue recuperando a partir de 2005, además, el índice de mora mejoró de un 17.6% en 2004 a un 13.4% en 2005. La caída de los depósitos en el periodo 1999-2004 obedeció a varios factores. Durante el periodo 2000-2001 esta caída estuvo relacionada a la importante reducción de las tasas de interés pasivas, inducida por el elevado nivel de liquidez de los bancos que se originó por la disminución de la demanda por crédito y a la política prudencial de los bancos a

¹⁸ *Crecimiento económico y pobreza en la Bolivia de la Nueva Política Económica (1985-2000)*, Revista N°21: Artículo Primero, Santa Cruz, CEJIS, 2004, p.12.

¹⁹ *Crecimiento económico y pobreza en la Bolivia de la Nueva Política Económica (1985-2000)*, Revista N°21: Artículo Primero, Santa Cruz, CEJIS, 2004, p.17.

causa del aumento de la mora. En el periodo 2002-2003 la tendencia se mantuvo, las tasas de interés pasivas continuaron disminuyendo y a esto se sumó la crisis política y social que atravesó el país. En el año 2002, fue la incertidumbre sobre el resultado de las elecciones presidenciales la que produjo una importante salida de depósitos durante los meses de julio y agosto. Pese a ello, el sistema logró resistir la corrida de depósitos gracias a la regulación prudencial vigente y al elevado nivel de liquidez. En el año 2003, los conflictos sociales de febrero y octubre, el clima de incertidumbre y el elevado desempleo agudizado después de 4 años de crisis, causaron una reducción de los depósitos bancarios. Pese a ello, en noviembre se produjo una recuperación parcial de los depósitos atribuible al reestablecimiento de la confianza y al mayor dinamismo del sector productivo, particularmente exportador, originado por el aumento del precio de algunos productos agrícolas y minerales. En el primer semestre de 2004, la reducción de los depósitos se debió, principalmente, a la aplicación del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) que motivó a los agentes a cambiar la composición de su portafolio de activos²⁰.

Los conflictos sociales tuvieron efectos directos e indirectos sobre la actividad económica departamental y nacional en los últimos años. Estos conflictos interrumpieron el libre tránsito por carreteras y vías camineras, perjudicando el tráfico de cantidades importantes de productos agropecuarios entre regiones, provocando desabastecimiento en mercados urbanos, presionando al alza de precios (inflación), obstruyendo las exportaciones y afectando al turismo interno e internacional. Solo como ejemplo, el año 2005, se tuvo un promedio mensual de 251 conflictos de distinta naturaleza. Esto significa un promedio 10 conflictos por día laborable²¹.

²⁰ *Política económica en Bolivia después de la transición a la Democracia*, Instituto de investigaciones socio económicas (IISE), Documento de trabajo N°10/2005, La Paz-Bolivia, octubre 2005.

²¹ Datos obtenidos de la Unidad de Análisis de Políticas Sociales y Económicas (UDAPE).

Según datos obtenidos de la Unidad de Análisis de Políticas Sociales y Económicas (UDAPE)²², el año 2006 se esperaba que la economía crezca un 4.1 por ciento, que la inflación sea estable (en el orden del 4 por ciento) y que el tipo de cambio se aprecie en un 0.4 por ciento. Además, se estimó que la inversión pública crecería en relación a años pasados alcanzando el 8.1 por ciento como porcentaje del PIB y que el déficit fiscal como porcentaje del PIB sería de 3.4 por ciento, situación que coloca a este indicador por debajo de lo programado inicialmente (3.7 por ciento).

5. POLÍTICA FISCAL:

5.1. Concepto:

La Política Fiscal se encuentra comprendida en la rama de la política económica, abarca no solo los ingresos por vía de impuestos, sino de cualquier índole; y además, comprende los desembolsos de toda especie de la hacienda pública²³, similares conceptos presentan Salvatierra Zapata, Castro y Echalar²⁴ citando a Urquidí (1973) y Goode (1967); por lo tanto, la política fiscal es un medio utilizado por el gobierno para cumplir con sus objetivos, utilizando para el efecto al gasto público, impuestos y el déficit fiscal.

Los autores mencionados señalan que los instrumentos de la política fiscal son: a) la política presupuestaria, es decir, el registro de ingresos y gastos del gobierno, el que se realiza anualmente y se aprueba según los Planes Operativos Anuales de las instituciones públicas; y b) el financiamiento del déficit, la brecha existente entre gastos

²² /www.udape.gov.bo

²³ Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Argentina, Editorial Eliasta S.R.L., 1997, 25° Edición, p.301.

²⁴ Salvatierra Zapata, Castro y Echalar (2005) *Política monetaria y política fiscal en Bolivia*. Edición electrónica a texto completo en www.eumed.net/libros/2005/szce/

e ingresos del gobierno, financiándose con bonos gubernamentales o préstamos de terceros que perciben intereses.

En este ámbito ingresa la Política Tributaria, ya que a través de ella el gobierno capta los recursos por medio de ley, ya sean impuestos, tasas o contribuciones de mejora.

CUENTAS FISCALES

Cuentas	
1	Ingresos Corrientes
2	Egresos Corrientes
1- 2 = 3	Déficit o Superávit Corriente
4	Ingresos de Capital
5	Egresos de Capital
4 – 5 = 6	Déficit o Superávit de Capital
3 + 6 = 7	Déficit o Superávit Global
- 7 = 9 + 12	Financiamiento del Déficit
9 = 10 – 11	Financiamiento Externo Neto
10	Desembolsos de créditos externos
11	Amortizaciones de Créditos Externos
12 = 13 + 14	Financiamiento Interno Neto
13	Colocación Neta de Bonos del Gobierno
14	Crédito Neto del BCB

Fuente: Thomas Lehwing (Salvatierra Zapata, Castro y Echalar (2005) Política monetaria y política fiscal en Bolivia.)

El sistema fiscal debe ser capaz de financiar un nivel adecuado de gasto público de la forma más eficiente y equitativa que sea posible. En América Latina y en los países en desarrollo es importante incrementar la recaudación para financiar los gastos públicos esenciales sin necesidad de incurrir en un endeudamiento excesivo y minimizando los posibles efectos desincentivadores sobre la actividad económica. A pesar que los países en desarrollo encuentran una serie de dificultades estructurales para implantar un sistema fiscal eficaz. En resumen, para incrementar los ingresos fiscales según Fernando Díaz Yubero²⁵ se exige reducir la brecha fiscal y revisar el sistema tributario para introducir nuevas figuras o reformar las existentes. En el caso que interesa a este trabajo y en base a la realidad de nuestros países, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se constituye en el componente más importante de la recaudación y como una de las propuestas de reforma del sistema fiscal y de la administración tributaria en América Latina; se establece la ampliación de las bases imponibles, revisando, en su caso, la tarifa y las exenciones, deducciones y regímenes especiales no siempre justificados²⁶.

5.2. Política Fiscal en Bolivia:

En la implementación de la NPE, la política fiscal tuvo un papel importante, aplicando una política de austeridad para llegar a la estabilización, basándose en la racionalización de los gastos públicos e incremento de los ingresos.

Las medidas que se tomaron para disminuir el déficit fiscal pusieron énfasis inmediato en un control adecuado del Tesoro General de la Nación (TGN). Se suprimió el crédito interno del Banco Central, y se eliminaron los subsidios directos e indirectos que otorgaba. Asimismo, se congelaron los saldos bancarios del TGN, empresas públicas y

²⁵ Fernando Díaz Yubero, Revista de Derecho Fiscal: “*Administración tributaria y sistema fiscal en América Latina*”, Universidad Externado de Colombia – Departamento de Derecho Fiscal, 2005, p.18.

²⁶ *Idem*, p.22.

entidades descentralizadas, depositándolos en “Fondos de Custodia” (depositando el equivalente a US\$280 millones, cuya utilización estaba restringida). Así también se congelaron los salarios de los funcionarios del sector público y se realizó un proceso de racionalización de personal en la mayoría de las entidades del Estado.

Se procedió a reajustar los precios y tarifas de los bienes y servicios proporcionados por las empresas públicas; el caso más notable fue el reajuste del precio de la gasolina que se reajustó inicialmente en un 833 por ciento, creándose adicionalmente un sistema de transferencia de excedentes de la empresa estatal de petróleo Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) al TGN, equivalente a un 65 por ciento²⁷ de sus ingresos por ventas al mercado interno y un 50 por ciento del valor de sus exportaciones.

Así también a corto plazo se procedió a tomar medidas menos extremas en otros sectores, para aliviar las cuentas fiscales, es decir, la moratoria con la banca privada internacional; lo que salvo intentos aislados no llegó a mayores, ya que la banca privada internacional no sancionó la medida unilateral de Bolivia sino que más bien intentó renegociar y recomprar la deuda del país. Gracias a estas negociaciones y reprogramaciones de deuda se lograron reducir las presiones sobre las cuentas fiscales y garantizar la implementación del programa de estabilización.

Estas medidas permitieron el incremento de los ingresos fiscales, y la reducción del gasto incidió en la reducción del déficit del sector público a 2.7 por ciento del PIB en 1985²⁸, lo que fue clave para la estabilización de la economía boliviana.

Como parte de la segunda etapa de la NPE, es decir, para mantener el equilibrio de las cuentas fiscales se aprobó la *Ley N°843 – Reforma Tributaria*, creando un nuevo sistema impositivo organizado y el cual consistía en simplificar el sistema impositivo de los más de cuatrocientos (400) impuestos a los iniciales ocho (8) principalmente

²⁷ Eduardo Antelo, *Políticas de Estabilización y de reformas estructurales en Bolivia a partir de 1985*. p17.

²⁸ *Idem*.

indirectos: Impuesto al Valor agregado (IVA), Régimen Complementario al IVA (RC-IVA), Impuesto a las transacciones, Gravamen Arancelario Consolidado (GAC), Impuesto a la renta presunta de las empresas (IRPE), Impuesto al Consumo Específico (ICE), Impuesto a la renta presunta de los propietarios de bienes (IRPPB), y un impuesto excepcional a la regularización impositiva destinado a regularizar el pago de los impuestos de los últimos cinco (5) años, con una alícuota del 3 por ciento sobre los valores patrimoniales por una sola vez. Bajo este pensamiento también se crearon sistemas simplificados de recaudación destinados a ampliar el universo tributario, estos son: Régimen Tributario Simplificado (RTS) para los pequeños comerciantes y artesanos, Sistema Tributario Integrado (STI) para los propietarios de vehículos de transporte urbano, interprovincial e interdepartamental, pero no a las empresas organizadas, y Régimen Agropecuario Unificado (RAU) para los agricultores.

Para coadyuvar este plan, se estableció un sistema de coparticipación de las recaudaciones tributarias para reemplazar el antiguo sistema, destinando el 75 por ciento de las recaudaciones para el Gobierno Central, 20 por ciento a los municipios, y el 5 por ciento para las universidades públicas.

Pese a las modificaciones realizadas a través de la Reforma Tributaria no se vieron cambios significativos en los últimos años de la década de 1980, ya que los ingresos permanecieron dependientes de las ventas de bienes y servicios de las empresas públicas.

En la década de 1990, la política fiscal buscó consolidar la estabilidad económica y sentar las bases para un crecimiento más sostenido de la economía, dentro del contexto en el cual las reformas estructurales presionaban sobre el sector público.

Ya en esta década se vieron incrementados los ingresos gracias a la Reforma Tributaria, del 7.2% del PIB en 1990 al 14.5% del PIB en 1998²⁹. Incrementándose también la alícuota del IVA del 10% al 13%, se redujo la evasión tributaria, creando el Registro Único de Contribuyentes (RUC) – modificado el año 2005 por el actual Número de Identificación Tributaria (NIT) -, empadronando a los sujetos alcanzados por las normas tributarias. Mejorando también el servicio de Grandes Contribuyentes (GRACO) mediante un mejor control y administración, llegando al 50 por ciento de las recaudaciones a nivel nacional.

Esta reforma fue perfeccionada mediante la Ley N°1606 promulgada en diciembre de 1994, en la cual se modifican ciertos aspectos de la Ley No.843, tales como: a) se sustituye el IRPE por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) con una tarifa del 25%, b) se crea el Impuesto a la remesa de utilidades al exterior con una tarifa del 12.5%, c) se incluye el Impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles y vehículos, d) Impuesto sobre herencias y donaciones, y e) se incrementa la tarifa del Impuesto a las Transferencias (IT) al 3%. Asimismo se crea un Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD), con la finalidad de financiar el proceso de descentralización administrativa que estaba iniciando el Estado.

En este periodo también se sentaron las bases para modificar los sistemas tributarios de los sectores de minería, hidrocarburos y electricidad pasando del sector público al privado.

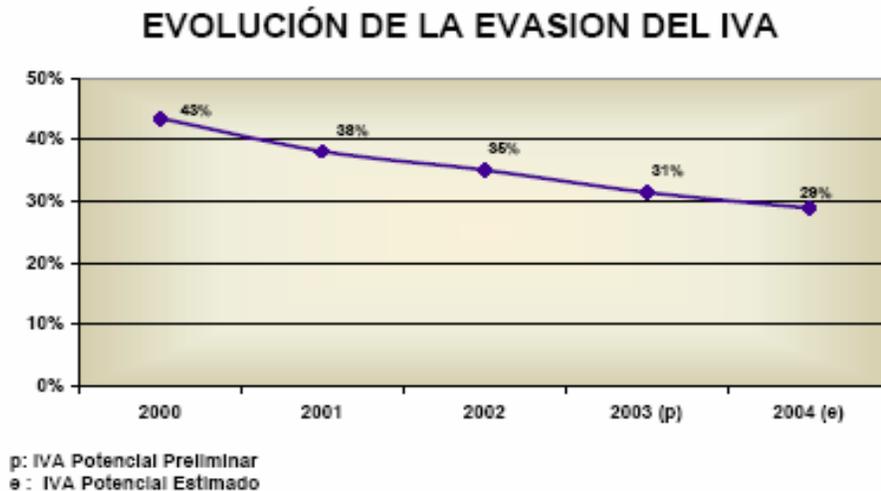
A pesar de las modificaciones y ajustes realizados en la política fiscal, a través de las leyes No.843 y No.1606, no se ha logrado combatir totalmente la evasión, ya que según los datos de la Unidad de Análisis de Políticas Económicas (UDAPE)³⁰ a mediados de

²⁹ Eduardo Antelo, *Políticas de Estabilización y de reformas estructurales en Bolivia a partir de 1985*.

³⁰ www.udape.gov.bo

los años '90 se llegó al 50 por ciento de evasión en los principales impuestos; así como también el contrabando presentó niveles elevados.

De acuerdo a los datos proporcionados por el SIN y al siguiente cuadro elaborado por la administración tributaria, la evolución de la evasión del IVA disminuyó del año 2000 (50%) al año 2004 (29%)³¹.



Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)

Elaboración: Propia

Con la institucionalización del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y la aprobación del Código Tributario el año 2000, se ha incrementado el control en la administración y en el pago de los tributos, así como también el año 1999 a partir de la Reforma Aduanera (Ley 1990, julio 1999) se ha controlado de cierta forma el contrabando en el país. Sin embargo, uno de los temas pendientes de la política fiscal es la eliminación de los regímenes especiales para incorporarlos al régimen general y de esta manera fortalecer los mecanismos de fiscalización y control y reducir la evasión impositiva.

5.3. Apertura e integración de Bolivia al comercio exterior:

³¹ <http://www.impuestos.gov.bo/Institucional/cifras/graficos.pdf>

Dentro de los objetivos de la NPE, está el de controlar el incremento de los precios domésticos, restablecer las recaudaciones aduaneras, para a mediano plazo elevar la competitividad del sector transable de la economía, promoviendo una apertura e integración de Bolivia al comercio exterior.

Para ello se debió crear un arancel único y uniforme del 20 por ciento (antes variaban del 0% al 5%) aplicado a las importaciones, eliminando las exoneraciones y barreras para-arancelarias, reduciendo esta alícuota al 10 por ciento en 1990, y posteriormente se estableció una diferenciación entre los bienes de capital a los cuales se aplica una tasa arancelaria del 5%, manteniendo el 10% para el resto de los productos importados.

Bolivia buscó llevar a cabo sus políticas comerciales dentro de las normas del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), habiendo firmado el Protocolo de Adhesión el 4 de agosto de 1989, ratificando su adhesión por Ley No.1156 del 21 de mayo de 1990. Así también suscribió el Acta Final de la Ronda Uruguay el 15 de abril de 1994 que dio paso a la Organización Mundial del Comercio (OMC), habiendo incorporado este compromiso a su legislación interna el 5 de julio de 1995 por la Ley No.1637. Con ello ha asumido de manera comprehensiva todos los acuerdos dimanados de la Ronda Uruguay, adhiriendo como miembro pleno de la OMC el 13 de septiembre de 1995³².

A partir de las medidas de la NPE se realizaron intentos de promover las exportaciones, introduciendo mecanismos para garantizar la “neutralidad impositiva” autorizándose la devolución de impuestos indirectos pagados por los exportadores de productos no tradicionales y en algunos casos mineros en la adquisición de insumos, materias primas, y otros componentes incorporados en el costo de las mercaderías exportadas. Sin embargo, desde sus inicios los mecanismos de devolución fueron modificados debido a

³² Gary Antonio Rodríguez Alvarez, *Apertura Económica y Exportaciones en Bolivia: El papel del Estado (1980-2003)*, Instituto Boliviano de Comercio Exterior (IBCE), Santa Cruz-Bolivia, 2004, p.75.

problemas de liquidez por los que atravesaba el TGN, lo que generaba atrasos en las devoluciones sumado a la mala administración y mal cálculo, lo que se asoció también a la sobre facturación que realizaron algunos exportadores que buscaban obtener devoluciones extraordinarias. Entre los mecanismos utilizados y modificados se encuentran: el Certificado de Reintegro Arancelario (CRA), Certificado de Notas de Crédito Negociables (CENOCREN), Bonos de Tesorería Redimibles (BTRs), Drawback y por último los actuales Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM). También se creó el Instituto Nacional de Exportaciones (INPEX), el que contaba con autonomía de gestión y cuyo objetivo era promover el crecimiento y la diversificación de las exportaciones bolivianas, ahora denominado Centro de Promoción Bolivia (CEPROBOL).

Con el D.S. N°21060 se establecieron ciertos subsidios en los precios y tarifas de los sectores de hidrocarburos, transporte ferroviario, energía eléctrica y transporte aéreo (en las empresas que controlaba el Estado), para de esta manera beneficiar a los exportadores; sin embargo, estas medidas no contribuyeron a estabilizar la economía por lo que fueron posteriormente eliminadas.

A principio de los años '90 se creó el Régimen de Internación Temporal para la Exportación (RITEX), mediante el cual se otorga la suspensión del pago de impuestos y otros gravámenes a la importación de materias primas y bienes intermedios destinados a la producción de bienes a ser exportados (por ciento ochenta días), es decir el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Gravamen Aduanero (GA) e Impuestos a los Consumos Específicos (ICE) . Este Régimen se encuentra relacionado con la creación de las zonas francas industriales (ZOFRAIN), donde se pueden establecer industrias cuyos programas sean generadores de productos de exportación.

Sin embargo, no fue sino hasta abril de 1993, con la promulgación de la Ley N°1489 – Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones, que se dio un impulso real en el sector, clarificando ciertos conceptos y estableciendo lineamientos: a) libertad de importar y exportar sin necesidad de permisos o licencias previas (salvo que comprometan la seguridad del Estado, flora, fauna, patrimonio histórico y cultural de la nación), b) garantía a los exportadores del acceso directo potencial al financiamiento internacional, c) el libre tránsito por el territorio nacional sin restricciones, y d) la libre contratación de servicios de empresas y entidades que los exportadores estimen convenientes. Esta ley fue ajustada en 1999 para facilitar la negociación de los CEDEIM en mercados secundarios; y se creó el Sistema de Ventanilla Única de Exportación (SIVEX)- abriéndose oficinas en todo el territorio nacional- para agilizar los trámites administrativos y reducir la burocracia y centralización.

Por otro lado, también se buscó ampliar los mercados potenciales en el exterior, firmando acuerdos bilaterales y multilaterales de comercio, formando parte actualmente de:

5.3.1. *La Organización Mundial de Comercio (OMC)*, como se detalló párrafos anteriores se adhirió como miembro pleno el 13 de septiembre de 1995;

5.3.2. *Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)*³³, Bolivia se integró a esta asociación cuando en 1960 nació con el nombre de Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) y su conversión al actual ALADI en 1980, que pretendía promocionar el comercio intraregional. Bajo este marco Bolivia ha suscrito acuerdos

³³ La Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) es un organismo intergubernamental que, continuando el proceso iniciado por la ALALC en el año 1960, promueve la expansión de la integración de la región, a fin de asegurar su desarrollo económico y social, y tiene como objetivo final el establecimiento de un mercado común. El Tratado de Montevideo 1980 (TM80), marco jurídico global constitutivo y regulador de ALADI, fue suscrito el 12 de agosto de 1980. Los miembros son Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela.

con Uruguay, Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, México, Paraguay, Uruguay, Venezuela,

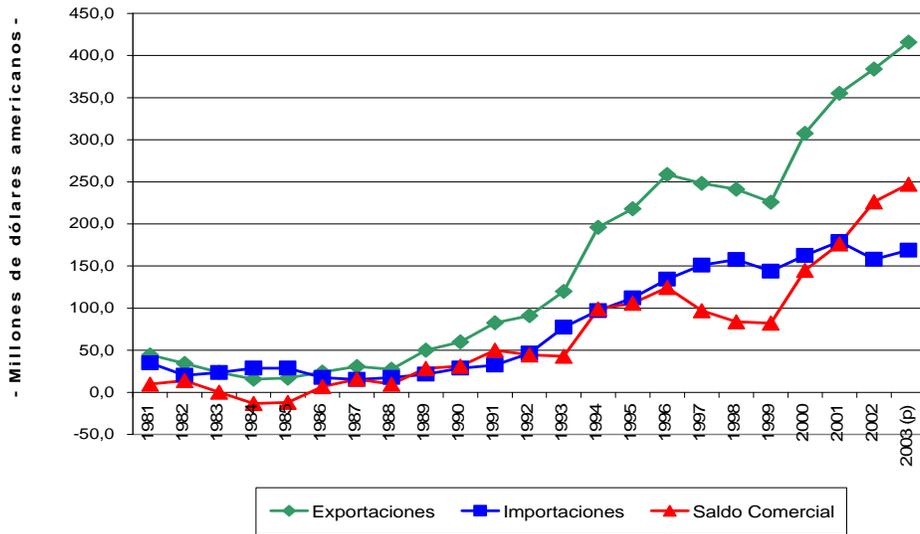
5.3.3 *Comunidad Andina (CAN)*³⁴, en la que se establece una zona de libre comercio desde el año 1993, por la cual los productos originarios de Colombia, Ecuador, Venezuela³⁵ ingresan a Bolivia libre de gravámenes, a la que terminó de incorporarse el Perú el 01 de enero de 2006. Así también se establece la Unión Aduanera Andina con el arancel externo común. Este acuerdo subregional ha beneficiado a Bolivia en las exportaciones, un ejemplo de ello se visualiza en la gestión 2003, las ventas a la CAN totalizaron 416 millones de dólares, contribuyendo a generar un superávit en la balanza comercial por 247 millones de dólares, nuevo máximo histórico, luego que un año antes había logrado un récord de 226 millones³⁶.

³⁴ Los primeros pasos para conformar la CAN se dieron el año 1966 con Chile, Colombia, Venezuela, Perú y Ecuador con la firma del Acuerdo de Bogotá, con el que se sentaron las bases para un pacto subregional, a la que Bolivia adhiere y nombra su representante el 16 de agosto de 1967; ya en 1967 se firmó el Acuerdo de Integración Subregional; pero no es hasta 1989 que se decidió adoptar un modelo abierto de integración y la liberalización del comercio, y en 1997 se da a conocer como Comunidad Andina. Véase <http://www.comunidadandina.org/quienes/resena.htm>

³⁵ Se ha producido el retiro de Venezuela de la CAN en abril del 2006 y la incorporación a ella de Chile como País Miembro Asociado en septiembre de este mismo año. Véase <http://www.comunidadandina.org/quienes/resena.htm>

³⁶ Gary Antonio Rodríguez Álvarez, *Apertura Económica y Exportaciones en Bolivia: El papel del Estado (1980-2003)*, Instituto Boliviano de Comercio Exterior (IBCE), Santa Cruz-Bolivia, 2004, p.72

**BOLIVIA: RELACIÓN COMERCIAL CON LA COMUNIDAD ANDINA
GESTIONES 1981 - 2003
(En millones de dólares americanos)**



FUENTE: INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA - INE
ELABORACION: PROPIA

5.3.4. *Acuerdo de alcance parcial de complementación económica No. 36-AAP.CE 36 (BOLIVIA-MERCOSUR)*, en 1996, el 72 por ciento de los principales productos de exportación gozaban de un acceso preferencial total (arancel cero) a los mercados del MERCOSUR, sumando casi 37 millones de dólares. A pesar de la vigencia del AAP.CE 36 en 1997, solo el 50 por ciento de los principales productos de exportación de Bolivia ingresaron libre de arancel al MERCOSUR. Sin embargo, el año 2001 los productos exportados por Bolivia ascendieron al 80 por ciento, sumando 57 millones de dólares americanos³⁷.

5.3.5. *Acuerdo de alcance parcial de complementación económica No.22-AAP.CE 22 (BOLIVIA-CHILE)*, el 2001 se registró 16 millones de dólares de productos exportados por Bolivia, los cuales ingresaron con arancel cero; lo que resultó en un

³⁷ Lorgio Arano Suárez, Gary Antonio Rodríguez Álvarez, *Análisis del Comercio Exterior de Bolivia y aprovechamiento de acuerdos preferenciales*, Instituto Boliviano de Comercio Exterior (IBCE), Santa Cruz-Bolivia, 2003, p.160.

incremento de 15 millones de dólares comparado con el año 1992 (un año antes del Acuerdo)³⁸.

5.3.6. *Acuerdo de alcance parcial de complementación económica No.31-AAP.CE 31 (BOLIVIA-MEXICO)*, el año 2001 Bolivia colocó casi 8 millones de dólares en productos exportados a México con arancel cero, si bien, es una cifra significativa, no retomó los niveles alcanzados en 1994 (13 millones de dólares)³⁹.

5.3.7. *Acuerdo de alcance parcial de complementación económica No.47-AAP.CE 47 (BOLIVIA-CUBA)*, el año 2000, Bolivia exportó tan solo 19 mil dólares hacia Cuba, los cuales no gozaron de ningún tratamiento preferencial⁴⁰.

5.3.8. *Área del libre comercio de las Américas (ALCA)*⁴¹, de acuerdo a una encuesta realizada por el Instituto Boliviano de Comercio Exterior (IBCE) las negociaciones que se llevan a cabo respecto al ALCA -de acuerdo a las consideraciones del sector exportador,- afectarán al resto de los Acuerdos firmados por Bolivia. Considerando primeramente que Bolivia no tiene las condiciones para aprovechar las potencialidades de este Acuerdo; así mismo también mencionan que puede incidir en el crecimiento y fortalecimiento de industrias y capitales; pero también incrementar las importaciones, desplazamiento de la oferta exportable, escasez de garantías, profundización del déficit comercial, etc.

Por lo puntos expuestos, el sector exportador considera que Bolivia necesita enfrentar muchos requerimientos para enfrentar de mejor manera el ALCA, entre estos se encuentran: a) modernización del sector productivo, b) mejorar la infraestructura de transporte y telecomunicaciones, c) acceso a recursos financieros en las mismas

³⁸ Lorgio Arano Suárez, Gary Antonio Rodríguez Alvarez, *Análisis del Comercio Exterior de Bolivia y aprovechamiento de acuerdos preferenciales*, Instituto Boliviano de Comercio Exterior (IBCE), Santa Cruz-Bolivia, 2003, p.161.

³⁹ *Idem*, p.162.

⁴⁰ *Idem*, p.162.

⁴¹ Conformada por todos los países que integran las Américas, fruto de la Cumbre de las Américas realizada en Miami en 1994, concretándose los grupos de negociación en 1998.

condiciones que los operadores de otros mercados, d) seguridad jurídica, d) erradicación del contrabando y la corrupción, e) formación y capacitación de recursos humanos, f) mejoramiento en la eficiencia de la burocracia estatal, entre otros.

5.3.9. *Sistema generalizado de preferencias con los Estados Unidos de Norteamérica (Sistema Andino de Preferencias)*, el año 2001 ingresaron a los Estados Unidos de Norteamérica 66 millones de dólares; sin embargo, el año 2002 Bolivia exportó 58 millones de dólares que gozaron del beneficio de acceso libre irrestricto, a pesar que este país cobra gravámenes para ciertos productos sensibles tales como los textiles⁴².

5.3.10. *Sistema generalizado de preferencias de la Unión Europea*, el año 2001, los productos bolivianos que ingresaron con arancel cero al mercado europeo sumaron 68 millones de dólares; así también dentro del tratamiento arancelario preferencial, Bolivia exportó hacia Europa 1,5 millones de dólares⁴³.

5.3.11. Actualmente, se encuentra en planes de concretización la *Alternativa bolivariana para las Américas (ALBA)*⁴⁴, que se fundamenta en la creación de mecanismos para fomentar ventajas cooperativas entre las naciones que permitan compensar asimetrías existentes que colocan en desventaja a los países de menor desarrollo⁴⁵. Bolivia se adhirió al ALBA el 29 de enero de 2006.

En términos de los productos exportados, de 1985 a 1998, se incrementaron las exportaciones no tradicionales: soya y sus derivados, joyería de oro y madera; además

⁴² Lorgio Arano Suárez, Gary Antonio Rodríguez Alvarez, *Análisis del Comercio Exterior de Bolivia y aprovechamiento de acuerdos preferenciales*, Instituto Boliviano de Comercio Exterior (IBCE), Santa Cruz-Bolivia, 2003, p.163.

⁴³ *Idem*, p.163.

⁴⁴ Modelo de integración de los Pueblos del Caribe y América Latina, quienes comparten espacios geográficos, vínculos históricos y culturales, necesidades y potencialidades comunes.

⁴⁵ Instalación de la V Asamblea General de la Confederación Parlamentaria de las Américas el 25 de noviembre de 2003 (Hugo Chávez Frías).

de las exportaciones de minerales e hidrocarburos que se incrementaron en los últimos años⁴⁶.

6. POLÍTICA ECONÓMICA ACTUAL DE BOLIVIA:

La NPE fue denominada neutral ya que no incentivaba a un sector específico, sino que establecía señales uniformes para el conjunto de la actividad productiva; es decir, lograr estabilidad macroeconómica.

A partir del 22 de enero del 2006, Bolivia cuenta con un nuevo gobierno presidido por Evo Morales Ayma (Movimiento al Socialismo – MAS), dirigente de los movimientos sociales que propiciaron la caída de Gonzalo Sánchez de Lozada y Carlos Mesa Gisbert. Este nuevo gobierno presenta como objetivo principal la “supresión de causas que originan la desigualdad y la exclusión social del país, es decir, cambiar el patrón primario exportador y los fundamentos del colonialismo y neoliberalismo que lo sustentan.”⁴⁷.

El plan de gobierno actual se encuentra estructurado en seis apartados:

1. Nueva concepción del desarrollo boliviano.
2. Construcción del poder social territorializado (Bolivia Democrática).
3. Protección social y acceso irrestricto a los servicios sociales (Bolivia Digna).
4. Conformación de la matriz productiva integrada por la transformación de los recursos naturales en los sectores estratégicos (Bolivia Productiva).
5. Cambio en la orientación de las relaciones internacionales y las relaciones económicas externas, en concordancia con los cambios previstos en los sectores productivos (Bolivia Soberana).

⁴⁶ Patricia Noda Videá, *Incentivos a las exportaciones no tradicionales en Bolivia: una confrontación entre la teoría y la práctica*, Universidad de Chile, Santiago-Chile, julio 1996, p.4.

⁴⁷ Plan Nacional de Desarrollo / Periodo 2006-2011.

6. Referido a los elementos determinantes de la sostenibilidad macroeconómica y sus proyecciones, los cuales inciden en las condiciones institucionales y políticas de largo plazo.

Este Plan Nacional de Desarrollo (PND) ha sido elaborado en base al “fracaso del modelo neoliberal y colonialista” desarrollado a partir de 1985 con la NPE.

En lo que se refiere a la política económica el Plan (PDN) elaborado por el actual gobierno considera una base tributaria mas amplia, con principios de universalidad, proporcionalidad, capacidad contributiva y equidad, incluyendo la participación del Estado en las rentas generadas por la explotación de recursos naturales no renovables, proseguir con las políticas adoptadas y crear otros mecanismos que eliminen la evasión tributaria y arancelaria.

El sistema tributario actual boliviano se rige por la a) Constitución Política del Estado (CPE)-reformada en 2004-, en la que claramente se expresa (art. 8) entre los deberes el de contribuir en proporción a su capacidad económica al sostenimiento de los servicios públicos. Los arts. 26 y 27 señalan la obligatoriedad de los impuestos siempre que se hayan establecido conforme a las prescripciones de la CPE, y obligarán igualmente a todos, de forma proporcional⁴⁸ o progresiva⁴⁹ según los casos.

b) Ley N°843, promulgada en 1986 y cuyo objetivo ha sido incrementar las recaudaciones, reducir el número de tributos, ampliar la base impositiva y mejorar la capacidad de la Administración Tributaria.

c) Ley N°1606 (reforma al sistema tributario), que promueve la atracción de la inversión extranjera directa, mediante la eliminación de las distorsiones tributarias a la libre circulación de factores de producción. Así también se crea: el Impuesto a las utilidades de las empresas (IUE), Impuesto especial a los hidrocarburos y sus derivados (IEHD).

⁴⁸ Sea cual sea la capacidad económica, el porcentaje a pagar no varía.

⁴⁹ Se trata de conseguir que quien tenga más capacidad económica pague más impuestos. A mayor capacidad económica, mayor el porcentaje de impuestos a pagar.

Se establece: el dominio exclusivo municipal de los impuestos a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos, y el impuesto municipal a las transferencias de los bienes inmuebles.

d) Ley N°1990 (Ley de aduanas), regula el ejercicio de la potestad aduanera y las relaciones jurídicas que se establecen entre la Aduana Nacional y las personas naturales o jurídicas que intervienen en el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero nacional. Asimismo, norma los regímenes aduaneros aplicables a las mercancías, las operaciones aduaneras, los delitos y contravenciones aduaneras y tributarias y los procedimientos para su juzgamiento. También se establece que todas las actividades vinculadas directa o indirectamente con el comercio exterior, ya sean realizadas por entidades estatales o privadas, se rigen por los principios de la buena fe y transparencia.

El año 2005 y de acuerdo al Informe de Gestión del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)⁵⁰ se evidencia que gracias a la reforma institucional los trabajos de fiscalización han sido más efectivos, gracias al uso de la informática y tecnología, para de esta manera realizar el cruce de información para la explotación de información de terceros.

El 2005 se implementaron nuevos sistemas de control, tales como: la implementación de la Unidad de Fedatarios, conjuntamente con la Corporación Andina de Fomento⁵¹.

También se procedió a la ampliación de nuevos agentes de información, anteriormente se limitaban a las entidades financieras, las empresas administradoras de tarjetas de crédito, clínicas, empresas distribuidoras de energía eléctrica, Aduana Nacional, contribuyentes obligados a presentar en medio magnético el Libro de Compras-Ventas IVA y otros, actualmente se amplió a IATA (Internacional Air Transport Association), líneas aéreas, Administradoras de Fondos de Pensiones, SIGMA (Sistema Integrado de

⁵⁰ <http://www.impuestos.gov.bo/Institucional/Memoria/InfGestion.php>

⁵¹ Realizaron dos tipos de operativos: a) observación directa del local sobre la emisión de la nota fiscal, y b) compras de control, el fedatario simula ser cliente, para verificar la correcta emisión de facturas.

Gestión y Modernización Administrativa), incremento del número de contribuyentes obligados a presentar el Libro de compras-ventas IVA, de 4.620 a 8.100 contribuyentes; medida que contribuirá en ampliar el cruce de información y efectivizar las fiscalizaciones. Se contrató también un grupo de eventuales para realizar operativos específicos en cuanto a Títulos de Ejecución Tributaria y Actas de Infracción, mediante el cual se logró una recaudación adicional de Bs. 17.9 millones⁵². La implementación del software Da Vinci, que permite almacenar el registro de facturas de aproximadamente 15.000 dependientes.

En total, el 2005 se recaudó Bs.331 millones, de los cuales Bs.136.9 millones corresponden a casos concluidos por la Gerencia Graco (Grandes contribuyentes). Por otra parte, la Gerencia Sectorial Hidrocarburos recaudó Bs. 139 millones, resultado de 5 fiscalizaciones, 67 verificaciones internas y 156 verificaciones externas al conjunto de empresas externas establecidas en el país.; lo que demuestra que en esta gestión se superó la meta de recaudación en un 12.7 por ciento.

Algo que vale destacar de este informe anual es que el 55 por ciento de la recaudación nacional corresponde a la Gerencia Graco Santa Cruz por concepto de fiscalizaciones realizadas por concepto de CEDEIM.

El presupuesto para la devolución de impuestos a los exportadores mediante valores CEDEIM para la gestión 2005 se incrementó en un 0.8 por ciento en relación a la gestión anterior,⁵³ Lamentablemente el presupuesto programado por el Ministerio de Hacienda no consideró el monto pendiente a ser devuelto por la gestión 2004 (Bs.278 millones no fue devuelto por falta de asignación presupuestaria) lo que representa el 63 por ciento del total presupuestado para la gestión 2005. Se procedió a ejecutar la

⁵² <http://www.impuestos.gov.bo/Institucional/Memoria/InfGestion.php>

⁵³ (por disposición expresa del Ministerio de Hacienda, no se han efectuado devoluciones al sector de hidrocarburos).

totalidad del presupuesto, sin embargo, las solicitudes aceptadas y pendientes de presupuesto al mes de diciembre alcanza a Bs.327.5 millones, ya que tampoco se previó el crecimiento de las exportaciones⁵⁴.

En síntesis, el Plan Nacional de Desarrollo pretende modificar las políticas y estructuras económicas actuales, recobrando el Estado la propiedad de los recursos naturales, y convirtiéndose en el impulsor de las inversiones a nivel nacional, además de fiscalizador de aquellas actividades que son realizadas por empresas extranjeras. También pretende disminuir la dependencia de financiamiento externo, el Estado intenta centrar su atención en los movimientos sociales y en las comunidades campesinas.

7. POLÍTICA ECONÓMICA DE ECUADOR:

La evolución de la realidad política y económica del Ecuador puede dividirse en dos etapas: la primera, antes de la dolarización (eventos ocurridos durante la década de los años '80 y '90), y la segunda, comprende la nueva economía ecuatoriana, que comienza en enero de 2000, cuando se anunció la decisión oficial de adoptar la dolarización.

De acuerdo a lo expresado por Nader Nazmi⁵⁵, Ecuador en la década de los años '80 se vio afectada por la crisis de la deuda externa, por tal motivo se inició la reforma económica y programas de reestructuración que se extendieron a los años '90; adoptando programas de estabilización y equilibrio externo, programas de ajuste estructural y programas de refinanciamiento de la deuda externa⁵⁶, reestructuración que se vio enmarcada en los lineamientos del Consenso de Washington y políticas neoliberales, al igual que el resto de los países de América Latina, incluyendo medidas

⁵⁴ <http://www.impuestos.gov.bo/Institucional/Memoria/InfGestion.php>

⁵⁵ Fander Falcón, Julio Oleas Montalvo, *Antología economía ecuatoriana*, Ecuador: fracaso de las reformas y colapso económico, 2004, Ecuador, FLACSO.

⁵⁶ Alberto Luque, *Ecuador: un problema de gobernabilidad*, Seminario internacional organizado por la Corporación de Estudios para el Desarrollo – CORDES – y el programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo – PNUD, Quito, 1996, p.200.

de austeridad y provisiones para reducir el déficit público; se aprobó la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de servicios públicos por parte de la iniciativa privada⁵⁷ y junto con el CONAM⁵⁸ se diseñaron lineamientos para reducir el tamaño del Estado, modernizar y descentralizar sus operaciones, privatizar las empresas públicas e incrementar la competencia, para de esta manera ingresar a una política económica de apertura, fomentadora de las exportaciones, desreguladora del sector financiero; todas medidas que acatan las medidas del modelo neoliberal. Sin embargo, estas reformas no lograron el éxito esperado, por lo que la política cambiaria se vio afectada, dando paso a una reducción de la liquidez.

En 1995 el Plan Brady⁵⁹ contribuyó a la disminución de la deuda externa y pactó una tasa de interés menor; a pesar de este avance, los conflictos como el enfrentamiento con el Perú el mismo año, la crisis financiera internacional (1997-1998), el fenómeno del Niño el año 1998, el colapso en el precio del petróleo, las devaluaciones del tipo de cambio (1998-1999), generó que la deuda del sector público se incrementara del 64% al 118% en 1999⁶⁰; así como también se vio truncada la privatización de las empresas públicas, ya que no se alcanzó el número de empresas ni los valores de venta esperados. Todos estos factores jugaron un papel importante y determinante al no permitir que las reformas cumplan los fines necesarios.

⁵⁷ Ley No. 50. RO/349 de 31 de diciembre de 1993, cuyo objeto era la racionalización y eficiencia administrativa, descentralización, desconcentración y simplificación, prestación de servicios públicos, actividades económicas, las actividades económicas, exploración y explotación de los recursos naturales no renovables de propiedad del Estado, por parte de empresas mixtas o privadas; la enajenación de la participación de las instituciones del Estado en las empresas estatales, de conformidad con la ley.

⁵⁸ Consejo Nacional de Modernización del Estado, órgano adscrito a la Presidencia de la República, cuyo objetivo es la modernización del Estado. Inició sus actividades en 1994, en aplicación de la Ley de Modernización expedida en 1993. Véase www.conam.gov.ec

⁵⁹ Estrategia adoptada a finales de la década de 1980 para reestructurar la deuda contraída por los países en desarrollo con bancos comerciales, que se basa en operaciones de reducción de la deuda y el servicio de la deuda efectuadas voluntariamente en condiciones de mercado.

⁶⁰ Fander Falcón, Julio Oleas Montalvo, *Antología economía ecuatoriana*, Ecuador: fracaso de las reformas y colapso económico, 2004, Ecuador, FLACSO.

A las décadas de los '80 y '90 la CEPAL⁶¹ les denominó como “décadas perdidas”, ya que durante éstas se consolidaron los desequilibrios macroeconómicos, que provocó el incremento de la pobreza en la población y la poca credibilidad en los gobiernos que asumieron en este periodo, los que además no contaban con un destino cierto, ni metas claras. En este periodo se adoptaron medidas neoliberales que se presentaban como salvación, tales como las políticas de ajuste del Fondo Monetario Internacional (FMI) que a finales de los años '90 no mostraron resultados favorables, sino más bien altos niveles de déficit fiscal, y de la balanza de pagos, crecimiento del desempleo y pobreza, altas tasas de interés, incontrolable precio del dólar, devaluación del sucre, deterioro de los salarios⁶². Así como también el incremento de la deuda externa, ante la imposibilidad de cancelar las deudas, se vio la necesidad de renegociar, lo que resultó en un mayor endeudamiento y bajo condiciones más estrictas que las anteriores, pero con plazos cortos de cumplimiento.

No se puede dejar de lado como se mencionó anteriormente la devaluación de la moneda, y las políticas monetarias antinflacionarias, es decir, la emisión inorgánica de la moneda por el Banco Central del Ecuador (BCE), la elevación del precio del combustible y de las tarifas de los servicios públicos básicos, el ajuste salarial insuficiente, el mayor endeudamiento público externo e interno, y la ausencia de una política social que enfrente los problemas de la pobreza en el Ecuador.

Para superar esta situación, el gobierno de Jamil Mahuad (1998 – 2000) empezó a ejecutar medidas drásticas de política económica que procuró dar un tratamiento de shock al déficit fiscal; entre las medidas adoptadas se encuentran la elevación de los precios de los combustibles y de las tarifas de transporte público, flotación del dólar y posterior devaluación del sucre, congelamiento salarial, incremento del IVA, impuesto

⁶¹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

⁶² Leonardo Vicuña Izquierdo, *Política Económica del Ecuador – Dos décadas perdidas, los años 80 – 90*, ESPOL, Quito, 2000, p.159.

del 1 por ciento a la circulación de capitales reemplazando el impuesto a la renta, feriado bancario, estatización de los bancos quebrados, creación de la Agencia de Garantía de Depósitos (AGD)⁶³.

Debido al resultado negativo de las medidas adoptadas por los gobiernos previos para disminuir la inflación y lograr un crecimiento económico aceptable, en enero de 2000, y después de haber dilatado la adopción de la medida, se decidió por decretar la dolarización; de esta manera se esperaba contener la inflación que sostendría el poder adquisitivo de los salarios. Sin embargo y a pesar de las expectativas, se ha podido determinar que la economía ecuatoriana en los inicios de la dolarización se mantuvo gracias a las divisas enviadas desde España, Italia y Estados Unidos llegando incluso a superar el valor de las exportaciones el año 2002, solo inferior a las exportaciones del petróleo; actualmente tales divisas han disminuido y es claro que los ingresos de la mayoría de los ecuatorianos no llega a cubrir la canasta familiar básica; a esto se suma, que el gasto público ha continuado su incremento; así como tampoco se han visto las inversiones extranjeras que se esperaban, sino tan solo aquellas destinadas a la construcción de oleoducto de crudos pesados⁶⁴.

Las medidas adoptadas por el gobierno de Jamil Mahuad, tales como solventar la quiebra de los bancos, adoptar medidas incondicionales ante el FMI, suscripción del Acuerdo de Paz con el Perú, que según testimonios se realizaron bajo condiciones lesivas al interés nacional, provocó su derrocamiento en 21 de enero de 2000; y en el caso de la dolarización se procedió sin consultar al Honorable Congreso Nacional, y contrariando las posiciones oficiales del gobierno y del BCE, además de realizarse sin

⁶³ José Moncada Sánchez, *Ecuador un país en transición ¿hacia dónde?*, Ediciones Gallor Rojo, Quito, octubre 2004, p.206.

⁶⁴ *Idem* p.208.

un plan, bases legales para el sustento, ni apoyo popular; otro gran desacierto fue mantener el congelamiento de los depósitos⁶⁵.

Consecuencia de estas medidas, a partir de la dolarización el “Ecuador adoptó una política que asegura a los agentes económicos que no volverá a usar la emisión monetaria como política de fomento de la actividad productiva ni la devolución como arma de competencia”⁶⁶

Según los datos proporcionados por el Ministerio de Economía y Finanzas, el año 2001 se logró una reactivación económica con un crecimiento del 5.4 por ciento, debiéndose principalmente a tres factores: con la dolarización no se incurre en pérdidas en los ingresos tributarios, la reactivación se refleja en el incremento del PIB y por último la eficiencia de la administración tributaria para combatir la evasión fiscal⁶⁷.

Con la dolarización se logró uno de los objetivos más importantes, el cual era reducir la inflación, así como también según el gobierno se aumentó la credibilidad de la población en el sistema económico del Ecuador, y de las compañías calificadoras de riesgo como Standard & Poor’s califiquen al país como un país estable, contrario a un pasado no muy lejano previo a la dolarización.

Se logró también cumplir con los compromisos del FMI después de más de 15 años, ingresando a una economía “transparente y real”.

A pesar que el gobierno de turno a dos años de haber adoptado una moneda ajena, augura éxito y estabilidad en la economía, existen corrientes que no están de acuerdo, expresando que la situación de mejora no es como se presenta a través de los medios oficiales, y que los éxitos a nivel macroeconómico no corresponden o coinciden con la realidad social del país; pero sin embargo, coinciden en el efecto inmediato de la

⁶⁵ José Moncada Sánchez, *Ecuador un país en transición ¿hacia dónde?*, Ediciones Gallor Rojo, Quito, octubre 2004, p.209.

⁶⁶ Ministerio de Economía y Finanzas – República del Ecuador, *La Dolarización dos años después*, 2002, Quito, p.14.

⁶⁷ *Idem*, p.16.

dolarización que ha sido facilitar el comercio, eliminando el peligro de devaluación, que al mismo tiempo beneficia a las importaciones, ya que al comprar en dólares venden también en la misma moneda, de igual manera se benefician los créditos comerciales; pero no así las exportaciones, ya que se torna más riesgoso invertir en este tipo de actividad al no contar con el fenómeno de la devaluación⁶⁸.

Por lo tanto, Wilma Salgado⁶⁹ llega a la conclusión que al sustituir el sucre por el dólar se intentó detener la inflación tomando como premisa que al cambiar la moneda el panorama económico sería distinto, pero, al realizar este cambio lo único que se modificó fue el papel moneda, ya que la inflación en el mercado interno se mantuvo; y por lo tanto no se puede “*importar la estabilidad de la moneda ni de la economía en su conjunto*”.

Al respecto Juan Fernando Terán⁷⁰ señala que el nuevo régimen monetario en sus inicios se define como “convertibilidad a la criolla” y no como dolarización, porque se puede implantar con una tasa de canje inicial diferente de “*una moneda nacional por una moneda internacional*”, el BCE mantiene el control sobre importantes segmentos de la vieja reserva, así como también la de incidir en la oferta monetaria y la expansión secundaria del dinero; además que no se transfirieron todas las funciones de la moneda desde el sucre hacia el dólar, y finalmente sobre el problema de la banca comercial en el país también interviene el BCE; la que después de la aprobación de la Ley Trolebús (Ley Fundamental para la Transformación Económica del Ecuador) se convirtió en dolarización oficial, cambiando *hasta abril de 2001 todos los billetes de sucre por billetes de dólar*⁷¹.

⁶⁸ Walter Spurrier Baquerizo, *Macroeconomía y economía política en dolarización: los errores iniciales de la dolarización*, 2001, Quito-Ecuador, Ediciones ABAYA-YALA, p.63.

⁶⁹ Wilma Salgado T., *Macroeconomía y economía política en dolarización: Dolarización y globalización, lecciones de la experiencia ecuatoriana*, 2001, Quito-Ecuador, Ediciones ABAYA-YALA, p.95.

⁷⁰ Juan Fernando Terán, *Dolarización de Cristal*, 2000, Quito-Ecuador, Editores Asociados, p.27.

⁷¹ *Idem*, p.198.

El crecimiento económico ha sido positivo desde el año 2000, debido a diversos factores externos como bajas tasas de interés internacionales, alta demanda de bienes primarios, precio del petróleo en alza, recientes transferencias de emigrantes y la dolarización⁷².

Uno de los efectos mas importantes que ha tenido el dólar norteamericano sobre la economía ecuatoriana es la renuncia a la posibilidad de tomar decisiones e incidir directamente sobre la política económica (fiscal, monetaria, tipo de cambio, ingreso de bienes de capitales).

En el aspecto de la globalización el dólar se manifiesta de formas contrarias, ya que al momento de adoptar una moneda ajena, la política monetaria deja de funcionar y se depende de una economía ajena, así como también el circulante en el mercado interno depende de las divisas que lleguen del exterior, obligando a los exportadores a interactuar en un mercado mundial a un nivel de país desarrollado que no es el propio del país en cuestión, además de limitar la capacidad del Estado en su función reguladora de la economía nacional.

8. POLÍTICA FISCAL DE ECUADOR:

El tema de la política fiscal es de suma importancia en cualquier país, sin embargo, en el caso particular del Ecuador, ha cobrado mayor importancia al dolarizarse la economía. Anterior a este periodo de dolarización, la cultura tributaria en el país no era de tomar como ejemplo, ya que la evasión era el lema de los ciudadanos, sin embargo, se veía plasmado de mayor manera en el Impuesto a la Renta (IR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), creyendo erróneamente que la bonanza de la época del petróleo de los

⁷² Investigación Ekos, “Análisis de la propuesta económica del Presidente electo”, EKOS-Economía y negocios, No.153, enero 2007, p.17.

años '70 duraría eternamente y cubriría los gastos públicos necesarios para desarrollar un país, sin tomar en cuenta que la deuda externa continuaba incrementándose.

A la dolarización el año 2000, se sumó el trabajo del Servicio de Rentas Internas (SRI), al asumir y desempeñar de mejor manera su rol de administración tributaria.

De acuerdo a la “*Propuesta del Plan Estratégico de Desarrollo de largo Plazo para el Ecuador*” del Banco Central del Ecuador (2002)⁷³, el nuevo diseño del sistema financiero requiere de ciertas condiciones como:

1. *Contar con un entorno económico estable, que mantenga la estabilidad monetaria, la sostenibilidad de las finanzas públicas, y la formulación de políticas económicas que atenúen los efectos adversos de los ciclos económicos.*
2. *Fortalecer las instituciones financieras públicas y privadas.*
3. *Desarrollar un marco regulatorio a través la Red de Seguridad Financiera.*
4. *Incentivar el ahorro y ampliar el sistema financiero a los diferentes grupos económicos.*
5. *Mayor desarrollo en el mercado de capitales.*

Se señalan también dos factores mediante los cuales se debe incentivar la inversión extranjera:

- a) *el mejoramiento de la infraestructura, las telecomunicaciones y los puertos marítimos y aéreos;*
- b) *establecer un marco legal con reglas e incentivos claros para la inversión extranjera, lo que se traduce en todos sus aspectos en seguridad jurídica.*

Dentro del trabajo mencionado se plasman ciertas recomendaciones o “recetas” para conseguir una economía estable en el proceso de dolarización del Ecuador, entre ellas, se describe la adopción de políticas de estabilización, es decir, crear fondos de

⁷³ “*Propuesta del Plan Estratégico de Desarrollo de largo Plazo para el Ecuador*” del Banco Central del Ecuador (2002), pp.9, 10.

estabilización fiscales los que se pretende generen ahorros que puedan sostener el gasto público en épocas de ingresos bajos, pagar deuda y activar gastos extraordinarios para atender situaciones de catástrofe.

Así también se establece el ingreso tributario como uno de los pilares para concretar los proyectos sociales, y para ello el área se debe desarrollar de manera transparente y así lograr la confianza de la población mediante el conocimiento sobre las obras que se realizan con el dinero recaudado por la administración tributaria por concepto de impuestos; así como también evitar y eliminar la evasión fiscal; igualmente utilizar tres tipos de impuestos para que la tributación tenga un carácter progresivo: impuesto sobre la propiedad, impuesto sobre los activos e impuesto sobre la renta de activos mantenidos en el exterior (concepto novedoso). Y para concretar la progresividad se deben manejar el gasto público de manera eficiente.

Dentro de la política económica a adoptarse con la dolarización, se encuentran también: los subsidios a la población en extrema pobreza, reformas al sistema educativo, apoyo a la pequeña empresa, incremento de la productividad en la agricultura.

Al asumir la presidencia de la República del Ecuador el 15 de enero de 2007 el economista Rafael Correa Delgado delineó en cinco (5) ejes las principales políticas de su gobierno, con el fin de lograr cambios políticos, económicos y sociales⁷⁴: 1) “revolución constitucional”, refiriéndose a la modificación de la CPE a través de la

⁷⁴ Ecuador prácticamente ya no dispone de política monetaria independiente, la política fiscal es casi el único instrumento de política económica para hacer frente a los vaivenes de la coyuntura. Desde el año 2000, las operaciones del Sector Público No Financiero muestran superávit globales, es decir, que los gastos fiscales han sido menores a los ingresos. Estos buenos resultados se deben en parte a que la seguridad social ha recibido crecientes contribuciones de los asegurados. Cabe resaltar que la mejoría en la situación fiscal se ha observado en la mayoría de países latinoamericanos, no solo es ecuatoriana. Véase *“Las Finanzas públicas en los últimos cinco años”*, Simón Cueva, GESTIÓN – ECONOMÍA Y SOCIEDAD, noviembre 2006, No.149, p.20.

De las tres condiciones que determinan la eficiencia de un sistema financiero, solo se ha cumplido una: instituciones solventes y rentables; pero no se han logrado las otras dos: intermediarios financieros eficientes que sirvan de vehículo para el desarrollo de la economía y un adecuado marco regulatorio. La banca ecuatoriana tiene elevados costos operativos asociados a un bajo desarrollo tecnológico, avance tímido en infraestructura, pobre nivel de técnicas de administración bancaria y debilidad institucional. Véase *“Sistema Financiero, la tarea pendiente es la eficiencia”*, Vanesa Brito, GESTIÓN – ECONOMÍA Y SOCIEDAD, noviembre 2006, No. 149, p.24.

Asamblea Constituyente; 2) “lucha contra la corrupción”, ajustando las leyes y el control para evitar este tipo de comportamiento en el aparato público; 3) “revolución económica”, en contrapropuesta al modelo fallido del neoliberalismo; 4) “revolución en educación y salud”, priorizando la atención a grupos vulnerables, emigrantes y la integración social de los sectores discriminados; 5) “rescate de la dignidad, soberanía y búsqueda de la integración latinoamericana”, integrando la gran nación sudamericana⁷⁵.

Estos pilares deben desarrollarse a través de medidas de hecho, las cuales se traducen en la “revolución económica” con la manutención y ampliación de los subsidios existentes⁷⁶, gasto que será cargado al estado Ecuatoriano, con los recursos del Presupuesto General de la Nación, en base a la aprobación del H. Congreso Nacional⁷⁷; priorizar las relaciones comerciales con la Unión Europea y China; fortalecer el mercado original; reingresar a la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP)⁷⁸.

⁷⁵ El Comercio, Quito – Ecuador, 12 de febrero de 2007, sección: política.

⁷⁶Subsidios existentes: *Bono de Desarrollo Humano (BDH)*, beneficiando a madres, ancianos, discapacitados; anualmente el costo fiscal era de \$204 millones anuales, el año 2006 tuvo un costo de \$16 millones, a lo que se debió añadir costos de administración por \$583 mil mensuales. El año 2007 se prevé que el gasto se incremente en \$197 millones para el Fisco, es decir, \$16.4 millones más por mes, sin incrementar el gasto administrativo.

Bono sobre el Gas Licuado de Petróleo (GLP), el año 2006 le significó al Fisco un egreso diario de \$1'126.346 y que el presente año 2007 sería equivalente a unos \$411 millones, Además de tratar de controlar la “fuga” de este recurso hacia Colombia y Perú.

Subsidio eléctrico, hasta diciembre de 2005 fue de \$950 millones, y el 2006 se incrementó, aunque nadie sabe con precisión a cuánto. La propuesta del Presidente Correa pretende disminuir las tarifas de \$0,08 el kilovatio hora a \$0,04 para las familias pobres, mediante un subsidio cruzado con los consumidores residenciales, es decir, quienes más energía eléctrica consuman subvencionen a quienes consumen menos; sin embargo, actualmente los usuarios de menor consumo ya son subvencionados, lo que significaría un nuevo incremento para los consumidores residenciales. GESTIÓN – ECONOMÍA Y SOCIEDAD, enero 2007, No.151, pp.13, 14.

⁷⁷ Lo que significa que esta oferta electoral costará al menos \$2.147 millones –que era la cifra manejada hasta hace poco por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) para 2006- mas el costo de las ampliaciones enunciadas. Julio Oleas, Investigación: Nicolás Marcano *¿Asistencia o asistencialismo?*, GESTIÓN – ECONOMÍA Y SOCIEDAD, enero 2007, No.151, p.13.

⁷⁸ Investigación Ekos, *Análisis de la propuesta económica del Presidente electo*”, EKOS – economía y negocios, No.53, enero 2007, p.30.

En cuanto a los cambios fundamentales directamente relacionados con el *sistema financiero*⁷⁹, se ha hablado de seis modificaciones: 1) Limitar la libertad de los bancos de mantener fondos depositados en el exterior; 2) Controlar las comisiones, 3) Fijar las tasas de interés (buscando una tasa del 5 por ciento, utilizando recursos de la renta petrolera), 4) Crear un impuesto a “la especulación financiera” (capitales golondrina y cobro de intereses exagerados), 5) Intervenir en la concesión de créditos, y 6) Entrega estatal masiva de microcréditos de hasta 5.000 dólares norteamericanos⁸⁰.

Las tres primeras requerirán cambios a la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, y la cuarta una ley tributaria especial.

En lo que se refiere a la deuda externa, el Presidente Correa adopta los lineamientos del *Jubileo 2000*⁸¹, es decir, a) Reducción del pago del servicio de la deuda externa a un nivel que no impide el desarrollo del país, b) No cancelar amortizaciones superiores a los desembolsos en el caso de la deuda multilateral, c) Flexibilizar los requisitos del Programa de Países Altamente Endeudados, d) Moratoria de la deuda con organismos multilaterales (BID, CAF, Banco Mundial, FMI), y de la deuda bilateral con los gobiernos y Club de París) En cuanto a la deuda comercial, en la emisión de nuevos bonos se pretende manejar períodos de vencimiento de 40 a 60 años y que incluyan un

⁷⁹ Cabe resaltar que de acuerdo a la INEC (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos), la inflación acumulada a diciembre de 2006 fue de 2,87% menor que el 3,14% registrado en 2005. En 2006 los componentes que más explican la inflación fueron tres: educación, alimentos y bebidas no alcohólicas; y alojamiento, agua, gas y electricidad. Las ciudades que registraron los mayores niveles de inflación en 2006 fueron Loja y Quito. Véase “Inflación en 2006 cierra en 2,87%”, GESTIÓN – ECONOMÍA Y SOCIEDAD, enero 2007, No. 151, p.64.

⁸⁰ Vanesa Brito, *Banca: entre regulaciones y mercado*, GESTIÓN – ECONOMÍA Y SOCIEDAD, enero 2007, No. 151, p.16.

⁸¹ Movimiento internacional que pide la condonación de la deuda externa de los países del sur; según el movimiento aquel objetivo debía lograrse a través de la condonación en el año 2000 de las deudas impagables, bajo un proceso justo y transparente; al no conseguir el objetivo en el plazo previsto, el movimiento ha continuado propugnando medidas de cuestionamiento a la deuda, tanto sobre la forma en que se la adquirió, como sobre la forma en que se la cobra y se la paga. Véase <http://www.jubileeresearch.org/jubilee2000/espanol/quienes.html>

período de gracia mínimo de 10 años para lograr la reestructuración económica del país⁸².

Dentro de las Propuestas y Lineamientos del nuevo gobierno en lo que se refiere a la Política Fiscal, se verifica el estudio para reducir el IVA del 12% al 10%, y para compensar esta modificación la creación de aranceles, impuestos especiales, impuestos a la especulación financiera⁸³; en caso que la propuesta llegara a concretarse sería de gran aceptación en la sociedad, sin embargo, habría que preguntarse sobre el impacto que tendría en las arcas del Tesoro General de la Nación (TGN), y si, la creación de aranceles, impuestos especiales llegaría a suplir el ingreso que representa el IVA. Según el plan de gobierno, esta medida proveerá de mayores ingresos al presupuesto, pues la economía se dinamizaría con mayores niveles de venta y recaudación.

En cuanto a la recaudación tributaria, la gestión del SRI en los últimos años ha permitido que la recaudación se incremente de manera consistente y refleje un crecimiento anualizado del 22,3 por ciento desde el inicio de la dolarización. La recaudación prevista en 2006 superará en un 16 por ciento a la de 2005 y el cumplimiento del presupuesto de este año será del 110 por ciento⁸⁴.

La recaudación tributaria como porcentaje del PIB se muestra en alza, esto se evidencia si se compara que el año 2000 representaba el 8,07% y para 2006 es el 10%, posicionándose como un rubro estratégico para la generación de recursos públicos⁸⁵.

RESUMEN DEL CAPÍTULO:

⁸² María de la Paz Vela, *Y con la deuda... ¿un plan de mercado o de fuerza?*, GESTIÓN – ECONOMÍA Y SOCIEDAD, enero 2007, No. 151, p.21.

⁸³ Ma. Lorena Castellanos, Propuestas y Lineamientos del nuevo gobierno: Reformas Económicas, GESTIÓN – ECONOMÍA Y SOCIEDAD, enero 2007, No.151, p.26.

⁸⁴ Investigación Ekos, *Análisis de la propuesta económica del Presidente electo*”, EKOS – economía y negocios, No.53, enero 2007, p.33.

⁸⁵ *Idem*, p.34.

Como se ha observado a lo largo de este primer capítulo, la política económica adoptada en Bolivia y Ecuador ha presentado épocas de incertidumbre; en Bolivia el periodo de la Nueva Política Económica a partir de 1985 generó un cambio radical en la forma de dirigir el país, ingresando al libre comercio y dejando de lado el pensamiento estatista; esta reforma incidió directamente en la reorganización del sistema tributario, como una manera de incrementar los ingresos del Estado destinados a los gastos públicos.

En el Ecuador, si bien la figura no es la misma, ya que este país “volvió a nacer” después de la dolarización, sí ha sufrido un cambio respecto a las políticas al perder la moneda nacional (sucre) y adoptar el dólar norteamericano para sobrevivir a la inflación que se vivía antes del año 2000; la adopción de una moneda extranjera genera la pérdida en la toma de decisiones de carácter monetario.

Sin embargo, ambos países tienen algo en común, y es que a partir de los cambios sufridos por estos países el sistema tributario, mejor dicho, la administración tributaria ha dado mejores frutos, debido a la conciencia creada en los contribuyentes y las políticas adoptadas por las dos administraciones tributarias para incrementar las recaudaciones y evitar la evasión. En ambos países el IVA representa uno, sino el impuesto más importante en el orden de recaudaciones respecto al resto. Sobre este impuesto (IVA), actualmente en el Ecuador se ha presentado la propuesta de la rebaja en el pago de este impuesto del 12% al 10%, en Bolivia se mantiene el 13% (sin propuesta de rebaja); en estos países el IVA ha sido utilizado como forma de incentivo a las exportaciones, al haber adoptado políticas que permitan la restitución del pago de este impuesto por compras que estén vinculadas a la elaboración, modificación del producto a ser exportado.

En el siguiente capítulo se desarrollarán los procedimientos utilizados en ambos países para la restitución del IVA, ambos basados en los principios básicos que fundamentan

este tipo de incentivo, tales como: el principio de neutralidad y la no discriminación (que serán desarrollados en el tercer capítulo del presente trabajo), así como también el desarrollo de este tema en la Comunidad Andina (CAN).

A tal efecto es pertinente destacar que el IVA, tal como menciona Simón Acosta⁸⁶ “*es un sistema de relaciones jurídicas triangulares encadenadas que ha superado la definición tradicional del tributo como obligación de un sujeto con la Hacienda Pública. El IVA, es jurídicamente un sistema de obligaciones y deberes entre tres personas: Hacienda, un proveedor y un cliente...*”; Walker Villanueva⁸⁷ también señala que el IVA no grava el valor agregado, así como tampoco representa una cualidad jurídicamente relevante, por cuanto la base imponible es la contraprestación total de la operación gravada, sino que es un impuesto proporcional sobre el valor final de los bienes en la fase de ventas al consumo, equivalente al valor añadido a los largo del proceso productivo.

Una conclusión muy importante realizada por Walker Villanueva es que en la estructura jurídica del IVA no forman parte las relaciones de repercusión y de deducción, aunque son funcionalmente esenciales para el logro de los objetivos. Las figuras de la repercusión y deducción materializan los principios de neutralidad del impuesto para los empresarios que actúan en la cadena de distribución y el de afectación económica al consumidor final.

Ya que se toca el tema de la neutralidad, se considera necesario hablar sobre la clasificación de los impuestos en razón a ésta. Un impuesto, como dice Duverger⁸⁸ es “*neutro*” cuando “*no tiene por objeto ejercer una presión sobre los contribuyentes para incitarlos a una acción o una abstención cualquiera*”.

⁸⁶ Walker Villanueva Gutiérrez, *Tratado de Derecho Tributario: “La norma jurídica tributaria en el IVA”*, Palestra Editores, Primera Edición, Lima – Perú, 2003, p.573,

⁸⁷ *Idem*, p.580.

⁸⁸ Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el Valor Agregado – IVA*, Editorial Temis S.A., Bogotá – Colombia, 1998, p.17.

Mauricio Plazas Vega señala como condiciones indispensables para la “*neutralidad*” los principios de igualdad y moderación del gravamen.

CAPÍTULO II

RESTITUCIÓN DEL IVA EN BOLIVIA Y ECUADOR

1. RESTITUCIÓN DEL IVA EN BOLIVIA:

Bolivia a partir de 1985 fue objeto de drásticas modificaciones en su estructura económica, tal como se describió en el anterior capítulo, introduciendo cambios en la política fiscal y económica. Producto de estas modificaciones fue dejar en manos de los privados el impulsar la industria nacional, y para ello el Estado promovió incentivos fiscales y aduaneros a las exportaciones y una Ley de Inversiones acorde con la nueva política.

1.1. Sistema del Draw-back:

Actualmente Bolivia cuenta con el sistema del *Draw-back* o devolución condicionada de tributos, acorde a los lineamientos trazados por la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI).

Al momento de la exportación de mercancías, este régimen permite obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios e impuestos a la importación que hubieran gravado a dichas mercancías o bien a los productos contenidos en las mismas o consumidos durante su producción. Según lo establecido, la restitución puede efectuarse aplicando una tasa porcentual fija sobre el valor FOB de exportación, o bien determinando el monto a restituir sobre la base de los derechos e impuestos a la importación efectivamente pagados por el importador.

En síntesis el sistema del Draw-back en Bolivia beneficia a *componentes del costo del producto exportado*, entendiéndose por tales a las materias primas, insumos directos e indirectos, servicios y depreciaciones correspondientes a activos fijos.

Son restituibles los gravámenes arancelarios pagados directamente por el exportador o por terceros, en la importación de los bienes y servicios incorporados en el costo del producto exportado, incluidas las mermas técnicas y deducidos los desperdicios con valor comercial.

El reglamento para la devolución de impuestos a las exportaciones, comprende además del Gravamen Arancelario (GA), al Impuesto al Valor Agregado (IVA), e Impuesto a los Consumos Específicos (ICE).

El crédito fiscal del IVA será reintegrado conforme a las normas de la Ley tributaria N°843 (texto ordenado vigente), y el resto de normas elaboradas en base a ésta.

El ICE pagado por los bienes finales exportados, sujetos a este impuesto, será devuelto al exportador previa presentación de la nota fiscal correspondiente. No será objeto de devolución el ICE pagado en la compra de insumos intermedios.

La devolución del Gravamen Arancelario (GA) se realiza a través de los procedimientos automático, determinativo o específico, tal como se detalla a continuación:

Procedimiento Automático. Consiste en aplicación de un coeficiente sobre el valor FOB de exportación para determinar, con base presunta, la devolución del Gravamen Arancelario pagado por bienes y servicios importados e incorporados en el costo del producto exportado, bajo una de las siguientes modalidades:

- Las mercancías comprendidas en las subpartidas arancelarias de nuevas exportaciones o las que hayan alcanzado en el año calendario anterior un valor total de exportación menor a un millón de dólares americanos (\$us. 1.000.000) recibirán un monto equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor FOB de exportación. Para este efecto se entenderá por mercancía con subpartida arancelaria de nueva exportación a aquella mercancía que en el pasado año no se registró en las estadísticas oficiales de exportaciones emitidas por el Instituto Nacional de Estadísticas (INE).
- Las mercancías de exportación cuyas subpartidas arancelarias hayan alcanzado en el año calendario anterior un valor total de exportación igual o mayor a un millón de dólares americanos (\$us. 1.000.000) y menor a tres millones de dólares americanos

(\$us. 3.000.000) recibirán un monto equivalente al 2 por ciento del Valor FOB de exportación.

- Los nuevos exportadores hasta por sus primeros cien mil dólares americanos (\$us. 100.000) de exportación, recibirán un monto equivalente al 4 por ciento del valor FOB exportado, quedando exceptuados de lo dispuesto en los incisos a) y b). A este efecto se entenderá por nuevo exportador a la empresa que haya iniciado sus operaciones de exportación, es decir que haya efectuado por primera vez una operación de exportación definitiva.

Procedimiento Determinativo. En este procedimiento, los parámetros de devolución son definidos en base a una estructura de costos por cada rubro de exportación. Se sujetan a este procedimiento las subpartidas que hayan alcanzado en el año calendario anterior un valor total de exportación mayor a tres millones de dólares americanos (\$us. 3.000.000).

Procedimiento Específico. Este procedimiento determina el monto de devolución del Gravamen Arancelario en base a la singular estructura de costos de una empresa que considera que los coeficientes de devolución calculados según los procedimientos automático y determinativo no responden a su estructura de costos.

Como se puede apreciar en los párrafos superiores, el sistema para la devolución del GA presenta tres procedimientos, de acuerdo a las características que mejor se adecuen a la empresa que solicita esta restitución; con lo que se puede determinar que las solicitudes de devolución para cada tipo de impuesto y sector que se restituye posee características propias como se detallará más adelante.

Sector Minero Metalúrgico. Este sector es peculiar en el caso del Gravamen Arancelario, el monto máximo de devolución es el equivalente al 5 por ciento de la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. Esta diferenciación se debe a que el sector metalúrgico presenta características propias

al tratarse de minerales, y sobre los cuales se realizan los cálculos para restituciones o pago de impuestos.

Al solicitar la devolución de impuestos y en este caso del IVA se debe presentar la Solicitud de Devolución de Impuestos (SDI); el plazo para la presentación es de 180 días, computables a partir del primer día hábil del mes inmediato siguiente al que se efectuó la exportación, debiendo estar acompañada de los siguientes documentos:

- a) Declaración de exportación (copia exportador).
- b) Factura comercial del exportador.
- c) Certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero. Para las exportaciones por vía aérea y a zonas francas, se considera que la mercancía ha sido exportada en la fecha de salida consignada en la declaración de exportación.

Como se mencionó anteriormente Bolivia cuenta con el sistema del Draw-back o sistema condicionado de devolución, permitiendo la devolución total o parcial de los derechos arancelarios e impuestos a la importación que hubieran gravado a dichas mercancías o bien a los productos contenidos en las mismas o consumidos durante su producción. A tal efecto, este sistema de devolución impositiva se perfecciona mediante la emisión del Certificado de Devolución de Impuestos (CEDEIM) a la orden del exportador. Los CEDEIM son títulos valores transferibles por simple endoso, con vigencia indefinida y podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier tributo cuya recaudación esté a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales o la Aduana Nacional conforme a la legislación vigente.

El CEDEIM por concepto del Gravamen Arancelario (GA) se emite en un plazo de 20 días calendario y para su entrega al exportador no es necesario presentar garantía.

BOLIVIA: DEVOLUCION DE IMPUESTOS A LAS EXPORTACIONES
(Ley 1489)

IMPUESTO	ALICUOTA	BASE APLICABLE	CONCEPTO DE LA DEVOLUCION
Arancel Aduanero	---	FOB - Pto. Reembarque	Por aranceles pagados en la compra de insumos y otros que fueran importados.
Imp. al Valor Agregado	hasta el 13 %	Crédito fiscal acumulado o valor FOB de las exportaciones.	Por el IVA no compensado en operaciones gravadas en el mercado interno, solo se aceptan compras vinculadas a la actividad.
Consumos Específicos	---	---	Es una devolución variable, en función del monto efectivamente pagado. Solo beneficia a bebidas, cigarrillos, alcoholes y otros

Elaboración: Cámara de Exportadores de Bolivia.

2. NORMATIVA TRIBUTARIA EN BOLIVIA:

A continuación se enunciarán por orden de promulgación las normas legales en Bolivia respecto al sistema tributario, tratamiento a las exportaciones y el análisis de las mismas sobre el tema del presente trabajo:

2.1. Ley No. 843 (20 de mayo de 1986), esta ley en el Título I establece las características del IVA y como debe desarrollarse el pago del mismo, como breve reseña se señalarán los aspectos básicos sobre los cuales se desarrolla este impuesto en Bolivia:

Se trata de un impuesto que se aplica a nivel nacional y que afecta a las ventas de muebles situados o colocados en el país, los contratos de obra, de prestación de servicios, y toda otra prestación realizada en el territorio nacional (transferencias a título oneroso), y las importaciones definitivas. No se incluyen sujetos a este impuesto los intereses generados por operaciones financieras; así como tampoco las transferencias que se originen de la reorganización de empresas o aportes de capital a las mismas.

Se consideran sujetos pasivos aquellos que realicen en forma habitual venta de bienes muebles, realicen en nombre propio o de terceros venta de bienes muebles, realicen a nombre propio *importaciones definitivas*, realicen obras o presten servicios o prestaciones de cualquier naturaleza, alquilen bienes muebles o inmuebles⁸⁹.

La base imponible en el caso de las *importaciones definitivas* se calcula en base al valor CIF Aduana.

La tarifa de este impuesto es del 13 por ciento.

A fines del presente trabajo es pertinente hacer mención a la determinación del Crédito Fiscal que resulta de restar del débito fiscal el importe que resulte de aplicar el 13 por ciento de tarifa sobre el monto de las compras, importaciones definitivas, bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios o actividad alcanzada por el gravamen; y también del importe que resulte de aplicar la alícuota a los montos de descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o resciones que hubiese entregado el responsable.

En caso de existir diferencias entre el débito y el crédito fiscal, si resultara a favor del fisco, el importe será ingresado como determine el reglamento, caso contrario si el saldo resultare a favor del contribuyente podrá ser compensado con el IVA en periodos posteriores.

El artículo 11 de la mencionada ley establece que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda y que podrán computar contra el impuesto que adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a

⁸⁹ Es pertinente mencionar que el IVA en Bolivia puede tener características de *regresividad* cuando se aplica a bienes de consumo básico, donde no existe capacidad de pago en estratos bajos de la sociedad; sin embargo, al aplicarse una alícuota porcentual única, el IVA es un impuesto *progresivo* sobre la distribución del ingreso, no resiente en la economía y hay un mayor espacio para que un mayor porcentaje de la población asuma el gravamen. De ninguna manera este principio atenta contra los principios constitucionales de equidad y progresividad que deben orientar el sistema tributario y cumplen con un requisito adicional que la CPE impone, cual es la eficiencia del cobro. Véase Rafael Vergara Sandoval, “*Relatoria nacional Bolivia – Los efectos del IVA en la economía*”, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, Ecuador XXII ILADT 2004, p.89.

actividades de exportación; y en el caso de no poder compensarse con estas operaciones el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables.

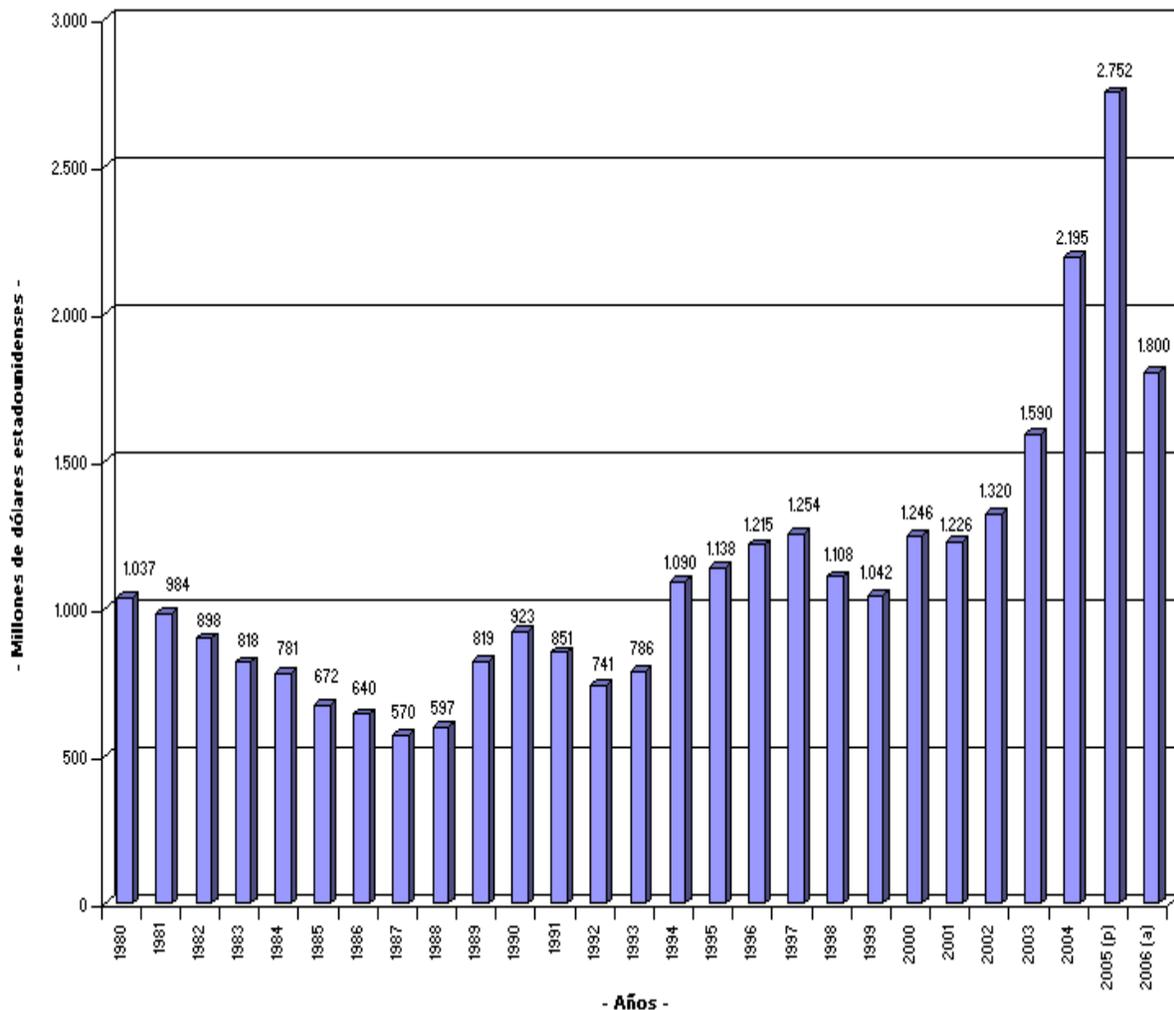
A raíz de la aplicación de la NPE se procedió a incentivar las exportaciones de productos no tradicionales para promover el crecimiento económico en base a dos medidas: la devolución del IVA y un subsidio directo del 10 por ciento sobre el valor de la exportación.

Esta ley instituye en sus inicios la devolución a los exportadores del IVA por compras o insumos en el mercado interno, mediante lo que en su momento se denominaba Certificado de Reintegro Arancelario (CNOCREN). Lo que demuestra que las políticas que adoptó el gobierno en este momento de la economía boliviana era de un subsidio simplificado y generalizado a las exportaciones no tradicionales.

Esta ley en su artículo 11 describe la recuperación del crédito fiscal por los exportadores (se considera como exportación la salida de los bienes del territorio aduanero nacional-D.S. 25465 de 23 de julio de 1999), ya que éstos quedan liberados del débito fiscal que les corresponda computando contra el impuesto que adeudaren por operaciones gravadas en el mercado interno el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados con destino a operaciones de exportación. En caso que no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor será reintegrado al exportador automática e inmediatamente a través de notas de crédito negociables.

Así también contempla como exportación de servicios la venta de servicios turísticos que efectúen los operadores nacionales de Turismo Receptivo en el exterior, a efectos de la aplicación del IVA en el sector de turismo.

A partir de la promulgación de la Ley N°843, las exportaciones no tradicionales incrementaron con relación a las de minería e hidrocarburos, de un 4% en 1984 a más de 40% en 1994, y alcanzando el año 2005 un 24.58%.



Fuente: Cámara de Exportadores de Santa Cruz (CADEX)

Elaboración: Propia

La Ley No. 843, presenta los lineamientos básicos del IVA, así como también las generalidades sobre las cuales debe desarrollarse la devolución de este impuesto a los

exportadores; por lo tanto, a continuación se desarrollarán el resto de normativas, ya sean Leyes, Decretos Supremos que desarrollan en detalle el procedimiento.

2.2. Decreto Supremo N°21530 (27 de febrero de 1987), establece el procedimiento para la recuperación del Crédito Fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno, incluyendo también el Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado en oportunidad de efectuar las importaciones.

Pudiendo los exportadores computar contra el impuesto que adeudaren por sus operaciones gravadas el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno de bienes, incluyendo bienes de capital, contratos de obras o *prestación de servicios*, vinculados a la actividad exportadora que se le hubiere facturado y no hubiere sido ya utilizado por el responsable.

Para determinar el monto del crédito fiscal computable contra las operaciones de exportación, los exportadores deberán primeramente determinar el crédito fiscal computable contra sus operaciones gravadas y las no comprendidas en el IVA; una vez determinado el crédito fiscal, el monto correspondiente se acreditará contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo resultante será devuelto a través de certificados de devolución de impuestos (los montos para los créditos fiscales podrán superar el monto total del crédito computable contra operaciones gravadas-exportaciones y mercado interno).

El siguiente paso consiste en la Solicitud de Devolución del IVA (SDI) por parte del exportador, el monto solicitado ya no será considerado como crédito fiscal IVA para la compensación en sus ventas en el mercado interno. Dicha solicitud será analizada por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), a fin de establecer la correcta determinación del monto de dicho crédito.

2.3. Ley de Inversiones N°1182 (17 de septiembre de 1990), se constituye como aquella que determina los lineamientos básicos y generales en lo que se refiere a las inversiones en el territorio boliviano; los aspectos importantes de esta ley se resumen en los siguientes:

- Se estimula y garantiza la inversión nacional y extranjera.
- Se reconoce al inversionista extranjero y a la empresa o sociedad en que éste participe, los mismos derechos, deberes y garantías que al inversor nacional.
- La inversión privada no requiere autorización previa.
- Se garantiza el derecho de propiedad para las inversiones nacionales y extranjeras sin ninguna otra limitación que las estipuladas en la Ley.
- Se permite la propiedad extranjera en un 100 por ciento.
- Se garantiza un régimen de libertad cambiaria, no existiendo restricciones para el ingreso y salida de capitales, ni para la remisión al exterior de dividendos, intereses y regalías por transferencia de tecnología u otros conceptos mercantiles. Todas las remisiones o transferencias estarán sujetas al pago de tributos establecidos por Ley.
- Se garantiza la libre convertibilidad de la moneda. Los agentes económicos están facultados a efectuar sus actos jurídicos, operaciones o contratos tanto en moneda nacional como extranjera.
- Se permite contratar libremente seguros de inversión en el país o en el exterior.
- Se garantiza la libertad de importación y exportación de bienes y servicios con excepción de aquellos que afecten la salud pública y/o la seguridad del Estado.
- Se garantiza la *libertad de producción y comercialización* de bienes y servicios en general, así como la libre determinación de precios.
- Los inversionistas podrán acordar someter sus diferencias a tribunales arbitrales.

- Los inversionistas *podrán acogerse a los incentivos otorgados por el Gobierno Nacional.*
- Las remuneraciones a empleados y trabajadores serán establecidas entre las partes. Los contratos de trabajo pueden convenirse o rescindirse libremente.
- No se reconoce ninguna forma de monopolio privado.
- El Estado no avalará ni garantizará contratos de crédito externo ni interno.
- Se reconocen las inversiones conjuntas entre inversionistas nacionales y/o extranjeros, bajo la modalidad de Riesgo Compartido (Joint Venture) u otras.
- Las zonas francas industriales orientadas a la exportación, zonas francas comerciales o terminales de depósito, así como el régimen de internación temporal para la exportación, autorizadas por el Poder Ejecutivo, funcionarán bajo el principio de segregación aduanera y fiscal con exención de imposiciones tributarias y arancelarias.

Con la promulgación de esta ley se garantiza la libertad de importación y exportación de bienes y servicios con excepción de aquellos que afecten la salud pública y/o la seguridad del Estado.

Esta Ley también contempla las zonas francas industriales orientadas a la exportación, zonas francas comerciales o terminales de depósito, así como el régimen de internación temporal para la exportación, señalando que funcionarán bajo el principio de segregación aduanera y fiscal con exención de imposiciones tributarias y arancelarias. Además de establecer que el gobierno puede lanzar incentivos para beneficiar diversos sectores, si bien no realiza una clasificación, se entiende que puede referirse a la producción, comercialización, así como también los incentivos a los exportadores, como en el caso que ocupa este trabajo la devolución del IVA por concepto de exportaciones.

Complementando la Ley de Inversiones a la Ley de Exportaciones (N°1489) se establece que se garantiza la libertad de importación y exportación de mercancías y servicios con excepción de aquellos que afecten la salud pública, la seguridad del Estado, la preservación de la fauna y la flora y el equilibrio ecológico, particularmente la internación de desechos nucleares, la conservación de patrimonios artístico, histórico y del tesoro cultural de la Nación, y de aquellos que tengan prohibición expresa mediante ley de la República o instrumentos jurídicos nacionales.

La Ley de Inversiones como se detalla anteriormente garantiza las diversas inversiones que se realizan en el país, lo que otorga un “techo legal” a los incentivos que puede en su momento otorgar el gobierno boliviano.

2.4. Ley de Exportaciones - N°1489 (16 de abril de 1993), se caracteriza por ser la ley especializada a los efectos de las exportaciones, señala las definiciones y clasificación de las mismas. Entendiéndose como exportador a toda persona natural o jurídica a cuyo nombre se realice una exportación a partir del territorio aduanero.

La exportación definitiva de mercancías y servicios se define de acuerdo a esta ley de dos maneras, a) como aquellos que son comercializados fuera del territorio aduanero o b) cuando estos son remitidos fuera de territorio aduanero para su eventual retorno a Bolivia; adicionalmente también se considera como exportación c) todo acto por el cual mercancías o servicios producidos o generados fuera de las zonas francas y ubicados en el territorio aduanero son introducidos a una de ellas.

A los conceptos previos se añade que se considera que una mercancía ha sido exportada a partir de la fecha del certificado de salida emitido por el concesionario de depósito aduanero. Para las exportaciones por vía aérea y a zonas francas, se considera que la mercancía ha sido exportada en la fecha de salida consignada en la declaración de exportación.

El artículo 12 (luego de la modificación por la Ley No.1963 de 23 de marzo de 1999) de esta Ley establece que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Algo muy importante que refiere esta ley son aquellos movimientos de mercancías o servicios que no se consideran como exportación, tales como: la salida de mercancías que provienen de un país extranjero y se encuentre en tránsito con destino a un tercer país, la reexpedición de mercancías que salgan de las zonas francas con destino a otro país, las exportaciones temporales, y toda mercancía que ingrese al país bajo el sistema de zonas francas y del RITEX (Régimen de Internación Temporal para Exportación-régimen aduanero que permite recibir dentro del territorio aduanero bajo un mecanismo suspensivo de derechos de aduana, impuestos y todo otro cargo de importación) siempre que no haya sido sometida a ningún proceso de transformación ni incorporación a otro producto exportado.

Claramente se señala que “*en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva*”, los exportadores recibirán la devolución al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”; lo que significa que un impuesto no altere la relación existente en los precios de los bienes y servicios.

De la misma manera el artículo 13 (también modificado) señala que con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; así como también la

devolución del monto del impuesto a las Transacciones (IT)⁹⁰ pagado en la adquisición de insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación.

Siendo el Ministerio de Desarrollo Económico - Encargado de producción y microempresas, a través del Viceministerio de Comercio y Exportaciones la institución que se encargará de elaborar las directrices y normativas para impulsar e incentivar las exportaciones en el país.

Según los Convenios Internacionales o Multinacionales, el Estado devolverá a los exportadores los montos pagados por ellos o por terceras personas por concepto de gravámenes aduaneros derivados de la importación de mercancías y servicios del universo arancelario, incorporados en el costo de las mercancías exportadas.

El sistema para efectuar esta devolución de los impuestos, contempla la creación del Sistema de Ventanilla Única de Exportación (SIVEX), y donde no existan estas oficinas a las oficinas distritales del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), donde se deberá presentar la declaración jurada, póliza de exportación, factura comercial, constancia de inspección; en caso de exportación a zonas francas la Póliza de Exportación con sello de ingreso al recinto. Una vez aceptada la solicitud se emitirá el Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM).

Como los exportadores no generan (o generan parcialmente) débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultase en el periodo fiscal respectivo será devuelto hasta un monto máximo igual a la tarifa del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Anteriormente se mencionó la diferencia existente en el sector minero metalúrgico para la devolución del GA respecto de otros sectores, sin embargo en lo que se refiere a la ***Devolución del IVA para el sector minero***, se realizará bajo el mismo

⁹⁰ Cuyo objeto es el ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad –lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta; con una alícuota general del 3%. *Ley No.843, Título VI.*

procedimiento que para el resto de los exportadores, excepto en lo que se refiere al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de cotización del mineral y los gastos de realización. En caso de no estar consignados en la póliza de exportación se presume que los gastos son del 45 por ciento del valor oficial de cotización.

Devolución del IVA para el sector de hidrocarburos, vale la pena hacer una breve mención a este sector, ya que al momento de la promulgación de la Ley No.1489 – Ley de Exportaciones, este sector no se contemplaba dentro de los alcances de la devolución de impuestos, sin embargo, la Ley No.1731 (25 de noviembre de 1996) en su artículo 6 incorporaba a los hidrocarburos para las devoluciones a partir del 01 de enero de 1997. Posteriormente con la Ley No.3302 – Ley Financial (16 de diciembre de 2005), en el artículo 19 se elimina el beneficio de la devolución de impuestos por exportaciones al sector hidrocarburos, quedando derogado el artículo 6 de la Ley No.1731.

Y es así que actualmente este sector no se beneficia de la devolución impositiva a las exportaciones.

A efectos de llevar a cabo la devolución de impuestos se creó la Comisión Técnica de Devolución de Impuestos a la exportación, la que elabora cada año las listas de las posiciones arancelarias y empresas exportadoras, así como también los coeficientes de devolución.

La devolución se hará efectiva a través de Certificados de Devolución de Impuestos (CEDEIM), que son títulos valores transferibles por simple endoso, con vigencia indefinida, y ahora negociables en la Bolsa de Valores.

Existen dos formas de realizar la solicitud de devolución:

- a) *Verificación previa*, los exportadores deberán recabar el “Dictamen de Verificación de la Devolución Impositiva” en forma anticipada a la presentación de la solicitud del CEDEIM, posteriormente presentarán el dictamen con la solicitud de devolución impositiva al SIVEX y el CEDEIM será emitido en un plazo máximo de 30 días hábiles a partir de la aceptación de la solicitud de la devolución sin el requisito de la presentación de una boleta de garantía bancaria.
- b) Cuando el exportador comprometa la entrega de una boleta de garantía bancaria por el monto total de la devolución deberá esperar un plazo de veinte (20) días hábiles, una vez que la solicitud sea admitida.

La presentación del CEDEIM se hará de forma mensual por una sola vez, adjuntando el detalle de las exportaciones efectuadas en el periodo.

El CEDEIM se formuló bajo un concepto de Estado neutro, para evitar exportar impuestos, con lo que se establece que el Estado no responde a políticas de un Estado interventor, con confianza en la capacidad estatal.

El establecer las modalidades de funcionamiento del CEDEIM generó ciertos problemas entre los grupos del Ministerio de Hacienda y la Unidad de Análisis de Políticas Económicas (UDAPE), llegando a un acuerdo sobre la devolución del IVA y el ICE (Impuesto a los Consumos Específicos), diseñando procedimientos efectivamente neutros, que devolvían los impuestos pagados en el proceso productivo.

Antecedentes del CEDEIM, antes de continuar con el desglose de las normas que abarcan el tema de la devolución del IVA, y para un mejor entendimiento de la figura del CEDEIM se considera pertinente mencionar brevemente los antecedentes del mismo. En sus inicios el CEDEIM cumplió con las expectativas generadas, cumpliendo

a cabalidad con las devoluciones por parte del Estado, y respetando e inclusive colaborando a la mayor efectividad de los procedimientos por parte de los exportadores, llegando al punto de ellos mismos denunciar a la empresa que quisiera abusar de este beneficio.

Contra todo augurio, el año 1994, nuevas autoridades asumieron la Secretaría de Industria y Comercio y la Secretaría de Finanzas, queriendo alterar las modalidades de devolución. Llegando a modificarlas mediante Decreto Dupremo, sin previa consulta a los exportadores, era de esperarse las reacciones, y consecuencia de ellas, dicho decreto fue derogado sin haber entrado en vigencia⁹¹.

Luego de numerosas reuniones, se retornó al CEDEIM, pero con tasas de devolución menores; lamentablemente debido a la desconfianza generada entre ambos sectores no se ha llegado a tener el éxito de los primeros años cuando se adoptó la figura del CEDEIM.

Una vez el exportador se encuentra en posesión del CEDEIM, se debe realizar *la efectivización de los valores tributarios*; es decir, que en caso que la administración tributaria no pueda emitir los CEDEIM por encima de la asignación fijada por el Tesoro General de la Nación, éstos recién podrán hacerse efectivos hasta tres meses después de la fecha de emisión, con lo cual los exportadores deberán demostrar en su contabilidad la disminución del crédito fiscal, producido por el monto de la devolución del IVA, de acuerdo a la fecha de efectivización del CEDEIM.

El crédito del IVA acumulado en la adquisición de los activos fijos por importación, adquisición, reparación o mantenimiento de bienes de capital, será devuelto a los exportadores en las mismas condiciones que el IVA corriente.

⁹¹ Noda Videá Patricia, "*Incentivos a las exportaciones no tradicionales en Bolivia: una confrontación entre la teoría y la práctica*", Chile-Universidad de Chile, 1996, p.36.

A efectos de obtener la devolución del IVA los exportadores deben presentar: declaración de exportación, factura comercial del exportador, certificado de salida, copia de carta de porte, guía aérea o conocimiento de embarque con sello de Aduana de salida (si se trata de exportadores de minerales, deberán presentar los resultados de los análisis de laboratorio realizados en el país de destino de las exportaciones).

El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) procesará el CEDEIM a nombre del exportador, y lo entregará a partir de la fecha de aceptación del SIN, en los siguientes plazos:

- a) Veinte (20) días calendario cuando el exportador comprometa en la solicitud de devolución (SDI) la entrega de la boleta de garantía bancaria por el monto total de devolución correspondiente al IVA.
- b) Ciento veinte (120) días calendario cuando el exportador no comprometa, en su SDI, la entrega de una boleta bancaria, para la devolución correspondiente al IVA y al ICE.

La boleta de garantía presentada será restituida al solicitante cuando no hubieran observaciones, como resultado de la verificación del crédito fiscal, o cuando su plazo de vigencia se hubiera vencido sin haber realizado la verificación.

En caso que se encontraran diferencias entre el valor del CEDEIM emitido y el monto del crédito fiscal debidamente respaldado, el exportador dentro de los tres (3) días siguientes a la fecha de notificación con el informe deberá restituir el monto correspondiente a la diferencia indebidamente devuelta, en caso de no hacerlo, el SIN ejecutará la boleta de garantía bancaria en su totalidad.

El año 1998 (02 de octubre), mediante Resolución Administrativa N°05.0177.98, a raíz de la falta de capacidad del SIN para realizar la verificación y determinación de la Devolución Impositiva se vio la necesidad de contratar servicios especializados para

determinar la correcta devolución de impuestos a los exportadores (Dictamen de verificación de la devolución impositiva), las que serían supervisadas y revisadas por el SIN.

2.5. El 23 de julio de 1999 con la promulgación del Decreto Supremo N°25465 (Nuevo tratamiento impositivo a las exportaciones) se complementa la Ley N°1489 al establecer las normas reglamentarias de la devolución de impuesto a las exportaciones, las que se aplicarán sobre el IVA, ICE y GA.

Se confirma la utilización del CEDEIM como títulos valores transferibles por simple endoso, con vigencia indefinida y que *podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier tributo cuya recaudación esté a cargo del SIN o del Servicio Nacional de Aduanas (SNA).*

El crédito fiscal generado por el IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, los cuales incluyen bienes de capital, activos fijos, contratos de obras, de prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora serán reintegrados; no así la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en el mercado interno, en la medida que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

A fin de obtener la devolución de impuestos internos los exportadores deben presentar ante el SIVEX o el SIN, además de la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) la declaración de exportación, factura comercial del exportador, certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero.

La SDI se debe realizar a partir del primer (1) día hábil del mes siguiente al que se efectuó la exportación y por ciento ochenta días (180) días calendario, considerando

como mercancía exportada a partir de la fecha del certificado de salida emitido por el concesionario de depósito aduanero, para las exportaciones vía aérea será en la fecha de salida consignada en la declaración de exportación.

Éstas se consideran aceptadas y se emitirá el CEDEIM a nombre del exportador en la oficina donde hubiera solicitado cuando no existieran observaciones por escrito dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de su presentación; una vez emitido el CEDEIM las SDI no serán rectificadas.

La celeridad con que se emita el CEDEIM al exportador como se menciona anteriormente depende:

a) de la entrega o no de una boleta de garantía por el cien por ciento del monto de devolución, con validez de ciento veinte (120) días calendario a partir de la fecha de entrega del CEDEIM.

b) Veinte (20) días calendario cuando se comprometa la boleta de garantía por el monto total de la devolución correspondiente al IVA.

En caso de no resultar observaciones como resultado de la verificación del crédito fiscal, o cuando el plazo de vigencia se hubiere vencido sin haberse realizado la verificación se devolverá la boleta de garantía. Pero dado el caso de encontrarse diferencias entre el crédito fiscal y el CEDEIM emitido se informará al exportador para que dentro de los siguientes tres (3) días restituya el monto correspondiente a la diferencia indebidamente devuelta, en caso de no restituir este valor se ejecutará la boleta de garantía bancaria en su totalidad, debiendo restituir al exportador el saldo mediante certificados de notas de crédito fiscal.

Para determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deberán determinar el crédito fiscal computable contra sus operaciones gravadas y las no comprendidas en el IVA.

Una vez determinado el crédito fiscal, el monto correspondiente será acreditado inicialmente contra las operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo será devuelto a través de certificados de devolución de impuestos. En ningún caso los montos para los créditos fiscales computables contra operaciones de exportación y operaciones del mercado interno podrá superar el monto total del crédito computable contra operaciones gravadas.

Como se puede apreciar, el CEDEIM como se lo conoce en la actualidad ha surgido producto de un largo proceso de adaptaciones y modificaciones frustradas, sin embargo, el año 2005 el Ministerio de Hacienda dio a conocer las falencias por las que pasa este proceso, y es que según los datos otorgados, los exportadores reciben por devolución de impuestos, en promedio, hasta un 85 por ciento más de lo que efectivamente pagan, es decir, por cada dos bolivianos 00/100 (Bs.2) que pagan los exportadores, el SIN les devuelve trece bolivianos (Bs.13) 00/100; sin embargo, después de estas declaraciones han sido nulas las actuaciones para modificar los errores del sistema, como la verificación posterior realizada por el SIN a la declaración realizada por la empresa exportadora.

2.6. En la legislación boliviana se presenta la figura de la *Devolución de pagos anticipados de impuestos por importaciones* (D.S. 25493 de 20 de agosto de 1999), mediante este Decreto Supremo se introduce la figura de la devolución de pagos anticipados de impuestos y gravámenes emergentes de la importación de maquinaria, equipos y otros bienes, destinados exclusivamente a la instalación y puesta en marcha de proyectos de inversión, con lo cual se emitirán los “Certificados de pago de impuestos anticipados” (CEPIA), los que no serán negociables y sólo podrán ser utilizados por la misma persona jurídica que realizó el pago anticipado y para ser

aplicados únicamente contra los adeudos provenientes de la importación definitiva de los bienes.

La devolución anticipada de impuestos a los inversionistas exportadores se realizará a través de “Certificados de devolución de impuestos anticipados” (CEDEIM-A), siempre que éstos sean invertidos en su totalidad en la construcción de infraestructura vial u otra que sea parte de los planes del gobierno.

El importe de los CEDEIM-A debe ser igual al monto de los impuestos pagados por anticipado; son valores transferibles por simple endoso y gozan de todas las características de los CEDEIM, sin embargo la emisión y entrega será realizada sin la presentación de boletas de garantía bancaria.

Esta modalidad funciona a partir de la responsabilidad del inversionista exportador del diseño y preparación de la licitación, que será supervisada por el gobierno a través de la entidad estatal que determine; una vez que concluya con las obras de infraestructura e inicie las respectivas exportaciones presentará al SIN las SDI, el valor de estas solicitudes de devolución impositiva será acreditado contra los CEDEIM-A y se actuará de la misma manera que con el CEDEIM.

Esta figura si bien no es muy conocida y por ende tampoco utilizada en el medio de los exportadores, presenta una alternativa un poco inusual para ser beneficiado con el sistema del CEDEIM, ya que abarca un sector que normalmente no es trabajado por los exportadores.

2.7. El 14 de marzo de 2000, mediante el Decreto Supremo N°25706 se establecen las normas reglamentarias del RITEX (Régimen de admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo-RITEX). Bajo este régimen se permite la admisión temporal de materias primas y bienes intermedios nacionales o importados para su incorporación en un proceso productivo generador de productos de exportación (no se encuentran

comprendidos los bienes de capital, repuestos, herramientas, combustibles, hidrocarburos, lubricantes ni energía eléctrica).

Los tributos aduaneros que se suspenden por la admisión temporal de materias primas y bienes intermedios son el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a los Consumos Específicos (ICE) y Gravamen Arancelario (GA).

2.8. A los efectos de las exportaciones, mediante la Circular N°159/2000 y Resolución N° RD01.011.00 de la Aduana Nacional de Bolivia de 15 de junio y 01 de agosto de 2000 se aprueba el procedimiento de despacho simplificado de exportación para despachos aduaneros de menor cuantía tales como encomiendas, equipajes, y otros cuyos trámites podrán realizarse directamente, y sobre las cuales no tendrán derecho a devolución impositiva.

2.9. Sin embargo y de acuerdo con el D.S.25933 de 10 octubre de 2000 se beneficia a los contribuyentes y/o responsables por realizar actividades dentro de la Zona Franca de Cobija (ZOFRACOBIA), no pagarán el IVA, IT e ICE, lo que no los libra del deber de emitir notas fiscales sin derecho a crédito fiscal, para de esta manera continuar con el proceso normal de declaraciones impositivas.

2.10. Según establece el Decreto Supremo N°26630 de 20 de mayo de 2002 – Modificaciones al reglamento para la devolución de impuestos a las exportaciones-, al tratarse de exportaciones sujetas al Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo-Ritex, el derecho de devolución de impuestos a la exportación únicamente corresponde a las empresas RITEX, en su calidad de exportadoras directas, y solamente en función del valor agregado nacional contenido en las exportaciones RITEX.

En el caso de las empresas RITEX la devolución del IVA se realizará de la misma manera que las devoluciones que no estén dentro del Régimen RITEX. En cada

operación de admisión temporal deberá garantizarse mediante boleta de garantía bancaria o fianza de seguro a favor de la Aduana Nacional, el equivalente al 100 por ciento de los tributos de importación que hayan sido suspendidos. Asimismo, la empresa RITEX (exportadora) y la empresa proveedora RITEX (provee los envases, es exportadora indirecta) podrá constituir su garantía equivalente al 100 por ciento de los tributos de importación suspendidos mediante Declaración Jurada de Liquidación y Pago para cada operación, quedando sujeta al cobro coactivo de sus obligaciones tributarias en caso de incumplimiento.

En la devolución del IVA en el caso de empresas RITEX el monto máximo de devolución será equivalente a la tarifa vigente del IVA aplicada al valor agregado en el mercado interno al producto de exportación. Para lo cual, se entiende que el valor agregado en mercado interno es la diferencia que resulta entre el valor FOB de exportación y el valor CIF de las materias primas o bienes intermedios admitidos temporalmente incluido en el producto exportado.

2.11. La Resolución normativa de Directorio N°10.0004.03 de 11 de marzo de 2003 procede a uniformizar el procedimiento para el CEDEIM, para este tema se verá tan solo lo que se refiere a la solicitud de devolución del Crédito IVA-Activos Fijos, cuyo crédito acumulado en la importación, adquisición, reparación o mantenimiento de bienes de capital, será devuelto a los exportadores en las mismas condiciones que el IVA corriente, incluyendo el detalle de los activos fijos facturados e importados, así como las adquisiciones, reparaciones, cuyo importe sea mayor al 20 por ciento del valor del bien y eliminando los que hubieran sido dados de baja o vendidos.

2.12. El Decreto Supremo N°27020 de 29 de abril de 2003 establece el tratamiento tributario para las exportaciones en el marco del programa ATPDEA (Andean Trade Preference or Andean Trade Promotion And Drug Eradication Act)⁹².

Por este motivo y para incentivar las exportaciones de textiles en Bolivia, es que el SIN emite una “Certificación del Crédito Fiscal IVA”, previa solicitud sobre el crédito fiscal correspondiente al Impuesto al Valor Agregado pagado y contabilizado por las empresas exportadoras de textiles y confecciones, manufacturas de cuero, manufacturas de madera, joyería, orfebrería de oro, de lo que se hubiere acumulado hasta el 31 de marzo de 2003, siempre que dicho crédito fiscal se hubiere generado en operaciones de importación e inversión de bienes de capital e inversiones en infraestructura industrial, así como por la compra de insumos, materias primas y servicios que estén directamente relacionados con la actividad exportadora⁹³; - Como se mencionó anteriormente, el SIN emitirá una “Certificación del Crédito Fiscal IVA” previa solicitud, el cual tendrá la calidad otorgada para los CEDEIM y será aceptada por la Nacional Financiera Boliviana Sociedad Anónima Mixta – NAFIBO SAM; el monto emitido a favor de la empresa exportadora correspondiente al Certificado del Crédito Fiscal en ningún caso

⁹² Del cual son beneficiarios Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, se refiere al tratamiento preferencial de los productos textiles, el mismo que se basa en el cumplimiento de ciertas condiciones para ser beneficiarios, tales como: cumplimiento de obligaciones ante la Organización Mundial del Comercio-OMC, cumplimiento de los criterios de la certificación antidroga, eliminación del trabajo infantil, entre otras; así también se establecen condiciones para los exportadores de textiles de los países beneficiarios, entre las que se encuentran confecciones hechas o tejidas a mano y artesanales folclóricas certificadas como tales por la autoridad nacional correspondiente.

⁹³ Sin embargo, vale aclarar que recientemente las negociaciones para prorrogar la vigencia de este programa han sido vanos, dejando de lado a Bolivia y Ecuador, al no cumplir con una de las condiciones que es regirse a la certificación antidroga o “coca cero”, y tan solo se han otorgado seis (6) meses de gracia para continuar con el programa, tiempo en el cual los Estados Unidos de Norteamérica estiman llegar a un acuerdo con estos países bajo otros programas y continuar con la exportación de textiles. Recientemente el Ecuador, Perú, Bolivia y Colombia recibieron el apoyo del Partido Demócrata de Estados Unidos a las intenciones de renovar la Ley de Preferencias Arancelarias Andinas, con lo que se espera incluir el tema dentro del paquete de reformas a las leyes de comercio de Estados Unidos, y de esta manera conseguir la prórroga de dos años. Véase, “La ampliación de la Atpdea recibió apoyo”, EL COMERCIO, miércoles 28 de marzo de 2007, p.7, Sección: política.

podrá ser superior al 50 por ciento del valor del patrimonio neto de dicha empresa al momento de efectuar la solicitud.

Como forma de incentivar las exportaciones y aprovechar la Ley de Promoción Comercial Andina y Erradicación de Droga –ATPDEA, mediante D.S. N°27337 de 31 de enero de 2004 se establecen mecanismos tributarios y aduaneros que permiten el pago diferido del IVA y del GA, correspondiente a la importación de bienes de capital, hasta por un plazo de treinta y seis (36) meses, previo pago inicial no inferior al 10 por ciento del monto de los tributos diferidos. Este beneficio tan solo se aplica a las empresas productoras de bienes de exportación agropecuarios, agroindustriales e industriales no extractivos, y que se encuentren registradas en el Ministerio de Desarrollo Económico.

Tasa Cero: a partir del 01 de enero de 2006 se halla vigente la aplicación de la tasa cero de IVA para el transporte internacional de carga por carretera, por lo que se debería entender que la tasa cero es coherente con el principio de neutralidad impositiva y el concepto de exportación de servicios.

Sin embargo, el régimen aclara que no se trata de una exportación de servicios, consecuentemente no da lugar a la devolución de crédito fiscal, con lo cual el transportista no puede reclamar la devolución del crédito fiscal contenido en sus facturas por compras de insumos, como es el caso del combustible y repuestos.

Significa que para el transportista el beneficio es aparente porque, si bien ahora no pagará el impuesto, primero ya no percibirá este ingreso porque sus usuarios percatados de la vigencia del régimen exigirán el descuento del impuesto y, segundo, ahora tampoco podrá beneficiarse con el crédito fiscal, lo cual en los hechos significa que éste termine absorbiendo el 13 por ciento de IVA sobre sus compras.

A pesar de este caso, la doctrina y la práctica tributarias son partidarias de que la tasa cero del IVA no es incompatible con la devolución del crédito fiscal, en orden a evitar distorsiones en neutralidad del IVA, que resulta, precisamente, de la aplicación de débitos vs. créditos, lo cual debe permitir en todos los casos a los intermediarios recuperar los impuestos causados con sus compras.

Con respecto a la normativa establecida en los países andinos, cabe recalcar que la tasa cero aplicada al transporte internacional terrestre, solo se da en el caso que dicha actividad sea considerada una “exportación de servicios”, lo que no sucede en Bolivia, es más, la misma Ley No.3249 expresa de manera explícita “La aplicación de la mencionada tasa (cero) no implica que el sujeto pasivo (transportador) sea beneficiario de la devolución del crédito fiscal (IVA), por no constituir exportación de servicios”.

En consecuencia, una normativa bien fundada debería empezar por reconocer al transporte internacional de carga como exportación de servicios, y a partir de ello establecer la reglamentación tributaria apropiada, entre tanto no se puede cargar al exportador más tributos no pagados por terceros.

3. RESUMEN (BOLIVIA):

La doctrina tributaria ha consagrado el principio de neutralidad impositiva, con el objetivo de no exportar componentes tributarios. La Legislación boliviana recogió dicho principio en el artículo 12° de la Ley N° 1489 (Ley de Exportaciones), estableciendo que los exportadores de mercaderías, servicios recibirán la devolución de los impuestos al consumo y de aranceles incorporados en los costos y gastos que se vinculan a la actividad exportadora.

De igual forma, la Ley N° 843 en su artículo 11°, determina que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Por esta y otras razones el

principio de neutralidad impositiva se constituye en uno de los elementos más relevantes del sistema tributario boliviano.

En tal sentido, es considerado importante hacer un breve análisis acerca del alcance y aplicación de dicho principio; ya que el objetivo de la neutralidad impositiva, es garantizar la competitividad de las exportaciones, debido a que si bien la neutralidad impositiva no implica tasa “cero” en las transacciones comerciales internacionales, se constituye en un efecto neutro, debido a la imposición aplicada a los importadores y a su vez, la devolución del impuesto por compras incorporadas a los productos de exportación a los exportadores.

En base al artículo 11 de la Ley No.843 se sobreentiende (al no existir pronunciamiento al contrario) que tanto las mercancías como los servicios que estén destinados a la exportación se encuentran fuera del alcance del IVA; sin embargo, como se ha podido apreciar a lo largo de los enunciados de la normativa pertinente a la devolución del IVA a los exportadores el sistema boliviano presenta avances que son dignos de ser reconocidos en cuanto a la devolución de impuestos a la exportación de bienes o mercancías; pero no así sobre el área de los servicios.

La Ley de Exportaciones No.1489 en su artículo 1 señala que *“sus alcances están referidos tanto a la exportación de bienes como de servicios...”*, pero si se verifica el artículo 13 de la misma ley señala *“el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado a las mercancías exportadas...”*; así también el artículo 11-numeral 1 del D.S. 21530, reglamentario del IVA señala que: *“se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del territorio aduanero del país...”*

Otros Decretos Supremos reglamentarios como el No.25465 y el No.26630, definen los procedimientos y modalidades a seguir en la devolución de impuestos al sector exportador de bienes y no hacen mención al tratamiento para los servicios.

El tipo de comercio actual, es decir, la globalización, nos muestra que la capacidad competitiva de las exportaciones nacionales se encuentra limitada por diversos factores, siendo uno de los más importantes el de la neutralidad impositiva. De ahí la importancia que se le otorga a la necesidad de contar con reglas cada vez más claras, que pongan en igualdad de condiciones a los empresarios nacionales, no solo en lo que se refiere a las exportaciones tradicionales o no tradicionales de bienes, sino también a los que exportan cualquier tipo de servicio; así como también brindar mayor apoyo en la infraestructura del sector, ya que de esta manera se fortalecerán las exportaciones y en consecuencia la economía nacional.

4. RESTITUCIÓN DEL IVA EN ECUADOR:

4.1. Normativa tributaria:

4.1.1. La Constitución Política del Estado de la República del Ecuador en el Título XII – Del Sistema Económico, Capítulo 1, art. 244 expresa claramente que dentro del sistema de economía social de mercado el Estado “*mantendrá una política fiscal disciplinada, fomentando el ahorro y la inversión, incrementando y diversificando las exportaciones...*” , para lo cual deberá adoptar medidas tanto económicas como fiscales que incentiven el sector mencionado, y dentro de éstas corresponde analizar el tratamiento del IVA y las devoluciones a las que se encuentra sujeto este sector por importaciones o compras destinadas a la elaboración del producto.

4.1.2. Asimismo, el Código Tributario (Codificación No. 2005-09 - Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005), en su artículo 1 señala los preceptos bajo los cuales se regulan las relaciones jurídicas entre el sujeto activo y los contribuyentes o responsables de aquellos; aplicándose a los tributos nacionales, provinciales, municipales o locales (impuestos, tasas y contribuciones especiales). El artículo 5

establece que el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad⁹⁴.

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

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

4.2. Antecedentes del IVA en el Ecuador:

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

El impuesto en cuestión fue adoptado en territorio ecuatoriano mediante Ley No.056-Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), vigente a partir del 01 de enero de 1990, consecuencia de una corriente mundial originada en Francia en 1954 y no de la Decisión 330 de la Comunidad Andina (CAN), que se emitió en 1992 refiriéndose por primera vez al tratamiento de incentivos tributarios y no tributarios para las exportaciones, que por primera vez hacía referencia a los impuestos indirectos⁹⁵.

Cabe señalar que el IVA en sus orígenes no adoptó un régimen de tarifas diferenciadas, ya que desde su incorporación tuvo una tarifa única del 10% que posteriormente ha

⁹⁴ *Legalidad*: ya que no existe tributo sin ley. *Generalidad*: todos deben soportar la carga tributaria, este principio se encuentra directamente ligado con el de *igualdad* en el que se establece que todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado; en resumen, todos deben soportar la carga derivada de los tributos; no deben existir privilegios ni tratos diferenciados.

⁹⁵ Mauricio Durango Pérez, “*Los efectos del IVA en la economía ecuatoriana*”, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador XXII ILADT 2004, p.271.

variado hasta el actual 12%. Sin embargo, se decidió otorgar exenciones o tarifa “cero” a bienes y servicios de primera necesidad. *Este sistema intenta otorgar un ámbito de progresividad al impuesto, a fin de no repercutir en el consumo de quienes tienen menor capacidad contributiva*⁹⁶.

En América Latina, el Ecuador se ubica entre los países con mayor grado de concentración del ingreso. Según un estudio de trece países realizados por el BID, el Ecuador era, hacia 1995, el tercer país mas inequitativo en la región, luego de Brasil y Paraguay⁹⁷. Este medidor refleja la falta de equidad respecto de los ingresos entre los diferentes estratos sociales.

Ahora bien, conociendo las debilidades del IVA en el sistema ecuatoriano, se analizará la estructura del impuesto en el Ecuador, es decir, tarifas, dispensas, exenciones, crédito tributario.

4.3. Regimen del IVA en el Ecuador:

En el Ecuador el régimen que regula el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se encuentra plasmado en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), el Reglamento al Régimen Tributario Interno (RLRTI), Codificación Ley de Régimen Tributario Interno; y en el tema específico del procedimiento de la devolución del IVA se encuentra la Resolución NAC-DGER2006-0404⁹⁸.

4.3.1. La Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) del 17 de noviembre de 2004, trata el tema del IVA en el Título Segundo, Capítulo 1, señalando a partir del artículo 52 el objeto del impuesto, indicando que grava el “*valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como también al valor de los servicios prestados*”

⁹⁶ Mauricio Durango Pérez, “*Los efectos del IVA en la economía ecuatoriana*”, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador XXII ILADT 2004, p.274.

⁹⁷ Fuente: BID, *Progreso económico y social en América Latina*, Informe 1998-99, Washington D. C., 1999.

⁹⁸ Ver Anexo 1.

La legislación ecuatoriana señala de manera expresa a los agentes de percepción (personas naturales y sociedades que efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa; realicen importaciones con una tarifa ya sea por cuenta propia o ajena; las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa) y agentes de recepción (entidades y organismos del sector público, empresas públicas y privadas consideradas como contribuyentes especiales por el SRI; empresas emisoras de tarjetas de crédito; las empresas de seguros y reaseguros) como sujetos pasivos del IVA; el sujeto activo es el Estado a través del Servicio de Rentas Internas (SRI). Estas figuras no se presentan en la legislación boliviana⁹⁹, sin embargo, en la realidad ecuatoriana se ha comprobado que al realizar las retenciones a través de estos agentes minimiza el riesgo de evasión y facilita el control por parte de la administración tributaria.

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

⁹⁹ Ley No.843, art. 3: *Son sujetos pasivos del impuesto quienes: a) En forma habitual se dediquen a la venta de bienes muebles; b) Realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros venta de bienes muebles; c) Realicen a nombre propio importaciones definitivas; d) Realicen obras o presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza; e) Alquilen bienes muebles y/o inmuebles; f) Realicen operaciones de arrendamiento financiero con bienes muebles.*

La base imponible de este impuesto en lo que se refiere a las importaciones se determina en base al valor CIF de la mercadería, a la que se suman los derechos de importación o aranceles y demás tributos relacionados con la exportación.

La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren, o de los servicios que se presten, calculado en base de sus precios de ventas o prestación de servicios, sobre los cuales se deducirán los descuentos y bonificaciones concedidos a los compradores, el valor de los bienes y envases devueltos por el comprador, los intereses y las primas de seguros en las ventas a plazos.

El art. 57 de la misma LRTI establece el derecho de obtener el crédito tributario por parte de las personas naturales o empresas exportadoras al adquirir bienes, materia prima, insumos y servicios utilizados en los productos a ser exportados por las empresas dedicadas a este rubro. Así como también los fabricantes por el IVA pagado en la adquisición local de materias primas, insumos y servicios destinados a la producción de bienes para la exportación, que se agregan a las materias primas internadas en el país bajo regímenes aduaneros especiales, aunque dichos contribuyentes no exporten directamente el producto terminado, siempre que estos bienes sean adquiridos efectivamente por los exportadores y la transferencia al exportador de los bienes producidos por estos contribuyentes que no hayan sido objeto de nacionalización, están gravados con tarifa cero.

Es decir, que se establecen tres clases de exportadores:

- a) Aquel que compra en el mercado local para exportar (intermediario).
- b) Aquel que se abastece en el mercado local de insumos y servicios para elaborar productos terminados que se exporten (no intermediario).
- c) El productor que paga el IVA en la adquisición de bienes y servicios destinados a la producción, que se agregan a materias primas internadas bajo regímenes aduaneros

especiales, el producto final cuando que se elabora cuando es vendido será con tarifa 0 por ciento; consecuentemente al ser fabricantes de bienes para exportar los cuales venden con tarifa cero tienen derecho a devolución de IVA según el mismo esquema que si fuera exportación directa.

El hecho generador se perfecciona al momento de la suscripción del contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de servicios, con la emisión de la factura.

El art. 66 establece las formas bajo las cuales el crédito tributario será manejado, así como también el Reglamento a la LRTI señala como se deben presentar y evaluar las devoluciones: dentro de los beneficiarios de esta modalidad se encuentran los exportadores quienes tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA, pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que formen parte del activo fijo, o de los bienes, materias primas, o insumos de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios; tal como se realiza en Bolivia, el trámite de devolución se realiza en un tiempo (en este caso) de noventa (90) días, mediante la emisión por parte del Servicio de Rentas Internas (SRI) de una nota de crédito, cheque u otro medio de pago, y en el caso que el SRI no cumpla con el tiempo determinado, deberá reconocer intereses.

4.3.2. El Capítulo IV del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, del CRÉDITO TRIBUTARIO, en el art. 145.- (Reformado por el Art. 32 del Decreto 3316, R.O. 718, 4-XII-2002).- Para ejercer el derecho al crédito tributario por las importaciones o adquisiciones locales de bienes, materias primas, insumos o servicios, establecidos en el Art. 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno, serán válidos exclusivamente el Documento Único de Importación con su respectivo comprobante de pago del impuesto y aquellos comprobantes de venta expresamente autorizados para el

efecto por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, en los cuales conste por separado el valor del Impuesto al Valor Agregado pagado y que se refieran a costos y gastos que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno son deducibles hasta por los límites establecidos para el efecto en dicha Ley.

A.- Darán derecho a ***crédito tributario total***:

1. El Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo del adquirente, siempre y cuando, *transfiera bienes o preste servicios* gravados con tarifa 12 por ciento. También tendrá derecho a crédito tributario por estas adquisiciones *cuando exporte bienes*.

2. (Reformado por el Art. 32 del Decreto 3316, R.O. 718, 4-XII-2002) La totalidad del Impuesto al Valor Agregado pagado por la adquisición local o importación de bienes, materias primas, insumos o servicios, siempre que a su vez, *se transfieran bienes o se presten servicios* gravados en su totalidad con tarifa 12 por ciento, o se exporten bienes.

B.- Dará derecho a ***crédito tributario parcial***:

1. La parte proporcional del Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición o importación local de bienes que pasan a formar parte del activo fijo del adquirente, cuando transfiera bienes o preste servicios en parte gravados con tarifa 12% o exportados o en parte gravados con tarifa 0%. Para establecer la proporción en el caso de empresas que inician sus actividades productivas deberá efectuarse la proyección de ventas gravadas con tarifa 12% o exportadas y gravadas con tarifa 0%. La proporción utilizada será revisada por la Administración al concluir el período anual.

2. La parte proporcional del Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición de bienes, materias primas, insumos y utilización de servicios, cuando el contribuyente transfiera bienes o preste servicios que en parte estén gravados con tarifa

12 por ciento y en otra estén gravados con tarifa cero. La proporción del Impuesto al Valor Agregado pagado que puede utilizarse como crédito tributario se determinará con base a la proporción que signifiquen las ventas gravadas con tarifa 12 por ciento más el valor de las exportaciones con relación a las ventas totales.

3. Aquellos contribuyentes que transfieran bienes o presten servicios, en parte gravados con tarifa 12% y en parte gravados con tarifa 0%, y que deseen aplicar el crédito tributario en base a la contabilidad, según lo previsto en el Art. 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno, deberán obtener la correspondiente autorización por parte del Servicio de Rentas Internas en forma previa a la utilización del crédito tributario.

El Impuesto al Valor Agregado pagado en las adquisiciones de bienes y servicios en etapas de preproducción, constituye crédito tributario si las actividades que generan los correspondientes ingresos futuros están gravados con tarifa 12 por ciento, o son exportados.

El art. 148 (Reformado por el Art. 33 y el Art. 34 del Decreto 3316, R.O. 718, 4-XII-2002) del mismo reglamento se refiere a la Devolución del impuesto al valor agregado a exportadores de *bienes*.- Para que los exportadores de bienes obtengan la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado en la importación o adquisición local de bienes y servicios, empleados en la fabricación de bienes exportados, que no haya sido utilizado como crédito tributario o que no haya sido reembolsado de cualquier forma, una vez realizada la exportación deberá presentar al Servicio de Rentas Internas la solicitud a la que acompañarán copia de la declaración y pago del IVA y sus respectivas retenciones o sus copias certificadas, copias de las facturas en las que se desglose el IVA, documentos de importación y exportación y la siguiente información:

1) Identificación del solicitante, incluyendo nombre o razón social y número del Registro Único de Contribuyentes.

- 2) Indicación del domicilio permanente y del domicilio para notificaciones.
- 3) Entrega del anexo de compras en el medio, formato y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas.
- 4) Número del formulario y fecha de presentación de la declaración del Impuesto al Valor Agregado y de sus retenciones, correspondientes al período por el cual se solicita la devolución.
- 5) Número del formulario y fecha de la declaración por retenciones en la fuente del impuesto a la renta, correspondiente al período por el cual se solicita la devolución.
- 6) Valores del Impuesto al Valor Agregado y sus retenciones así como de retenciones en la fuente por impuesto a la renta, causados y pagados.
- 7) Denominación de la institución financiera en la que se efectuó la declaración y pago de los impuestos y retenciones.
- 8) Unidad de medida, cantidad, precio unitario y valor total de los bienes exportados.
- 9) Nombre y cédula de identidad del representante legal del contribuyente.

El Servicio de Rentas Internas podrá disponer que a la solicitud se acompañe la información que antecede en dispositivos magnéticos. En el caso de deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo del crédito tributario el original o copias simples de los comprobantes de retención tanto del impuesto a la renta como del impuesto al valor agregado que acrediten fehacientemente el pago del impuesto. El contribuyente deberá mantener en sus archivos dichos documentos por el período establecido en el Art. 94 del Código Tributario.

El contribuyente presentará sus solicitudes por períodos mensuales; una vez solicitada la devolución por un período determinado, no se aceptarán nuevas peticiones respecto de ese mismo período, salvo el caso de que se hayan presentado las respectivas declaraciones sustitutivas.

La fecha a partir de la cual se contará el plazo previsto para esta devolución en el Art. 69A¹⁰⁰ (actualmente el art. 72) de la Ley de Régimen Tributario Interno, será aquella en la que se complete toda la información requerida.

El valor que se devuelva por concepto de IVA a los exportadores en un período, no podrá exceder del 12 por ciento del valor FOB de las exportaciones efectuadas en ese período. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado por el exportador en base a exportaciones futuras.

Por lo expresado anteriormente, se puede resumir que las medidas a tomar en cuenta para la devolución del IVA son las siguientes:

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

Así también se establece que no habrá lugar a crédito tributario por concepto del IVA pagado en la adquisición de bienes que sean consumidos por el adquirente. Y tampoco por el IVA pagado por la importación o adquisición local de materias primas o insumos que se utilicen en la fabricación de bienes destinados al mercado interno, así como de otros bienes cuya transferencia no esté gravada o se encuentre exenta del pago del impuesto.

Sector Petrolero:

¹⁰⁰ Artículo 69^a (art. 72 LRTI codificado – Ley 2001-41. R.O. 325-S, 14-V-2001), IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el IVA 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 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 SRI 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.

La legislación ecuatoriana establece que 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, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos. Al respecto Mauricio Durango señala que al seguir con este pensamiento entonces tampoco se debería devolver el IVA a las exportaciones de banano, camarón, cacao, rosas, palmito, aceite de palma, etc, que exporta Ecuador, ya que la ley no es restrictiva en cuanto a la fabricación, sino que también señala la producción, transporte o comercialización de bienes destinados a la exportación.

Existen ciertas observaciones realizadas por Ma. Inés Crespo¹⁰¹ señala que el texto de la LRTI no se refiere en el texto a la devolución del IVA en la exportación de servicios, sino tan solo a los bienes, por lo tanto, en el campo de los servicios se pierde competitividad en el campo internacional. En la LRTI se establece la devolución en base al valor CIF, sin embargo, en el Reglamento se limita el derecho de devolución a la cantidad equivalente al 12 por ciento del valor FOB de lo exportado.

Sin embargo y a pesar de estas observaciones, se puede determinar que la legislación ecuatoriana trata de preservar el principio de neutralidad impositiva al implementar la tarifa cero para los productos de la canasta familiar y al evitar que se exporten impuestos.

Antiguamente, y anterior a la actual Ley de Régimen Tributario Interno se contemplaba la figura de la compensación del crédito tributario interno acumulado por los sujetos pasivos del IVA con otras obligaciones fiscales, la cual poseía un carácter general, es decir, no exclusivo para el sector de las exportaciones. Posteriormente se vio la necesidad de integrar a la normativa mecanismos que beneficien a los exportadores, por

¹⁰¹ Trabajo Final de Grado, *El Derecho a Devolución del Impuesto al Valor Agregado para las compañías que han suscrito contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos*”.

lo que en 1995 en el Reglamento a la LRTI se establece la oportunidad de que los exportadores luego de realizar las ventas al exterior realicen el reclamo respectivo solicitando la devolución del IVA pagado al actual SRI.

En la actualidad y como ya se mencionó en párrafos anteriores la actual Ley de Régimen Tributario Interno establece la forma y modalidades de solicitar este beneficio.

5. RESUMEN (ECUADOR):

Después de la enumeración de normas en la legislación ecuatoriana sobre el crédito tributario y su devolución respecto al IVA cabe realizar un análisis sobre el sentido de las mismas y la realidad práctica; ya que el sistema de este país presenta ciertas incoherencias en su normativa.

Al respecto escribe Mauricio Durango Pérez¹⁰² que nos servirá de guía para el análisis respectivo. Si bien como se expresó anteriormente la adopción del IVA en la legislación del Ecuador no se debe a la Decisión 330 de la CAN, sí lo son las directivas o principios plasmados en la Decisión 388 tal como lo establece en los considerandos sobre la no exportación de los impuestos indirectos que gravan los bienes finales de exportación, así como también 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. Asimismo los arts. 1, 2 y 4 de esta Decisión señalan que los impuestos indirectos que afectan la venta o el consumo de bienes se regirá por el principio del país de destino; que las operaciones de bienes de los países miembros no estarán afectadas por el pago de impuestos indirectos, y finalmente que el monto total de los impuestos indirectos

¹⁰² Mauricio Durango Pérez, “*El IVA en economías de exportación*”, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Memorias – III Jornadas ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, 2003, pp.22, 23,

efectivamente pagados y utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación será devuelto al exportador.

Regresando a la normativa ecuatoriana, se analizará primeramente el art. 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), el texto original del numeral primero (Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-99) otorgaba el crédito tributario a los productores y comercializadores de bienes para el mercado interno o para la exportación, o la prestación de servicios gravados (con la tarifa del 10 por ciento), por la totalidad del IVA pagado en sus adquisiciones de bienes, servicios y activos fijos. Se puede apreciar que se otorga el crédito tributario a los productores y comercializadores que exporten (tan solo) bienes.

Mediante Ley 2001-41, publicada en el R.O.325-S, 14-V-2001, se modifica este numeral del art. 65 (actualmente art. 66 de la LRTI) de la siguiente manera: *“El uso del crédito tributario se sujetará a las siguientes normas: 1. Los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a: la producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con tarifa 12%, a la prestación de servicios gravados con tarifa 12%, o a la exportación de bienes y servicios, tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA ...”*. Sin embargo, en esta modificación ya se amplía el concepto de los exportadores de bienes a los exportadores de servicios; eliminando la discriminación creada al diferenciar los tipos de exportación.

El art. 57 (anteriormente art. 55) de la LRTI que se transcribirá para su mejor entendimiento, presenta una clara contraposición con el art. 66 de la misma normativa:

“Crédito tributario por exportación de bienes.- Las personas naturales y jurídicas exportadoras que hayan pagado el IVA en la adquisición de bienes que exporten, tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la

exportación, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación.

Este derecho puede trasladarse únicamente a los proveedores directos de los exportadores.

También tienen derecho al crédito tributario los fabricantes, por el IVA pagado en la adquisición local de materias primas, insumos y servicios destinados a la producción de bienes para la exportación, que se agregan a las materias primas internadas en el país bajo regímenes aduaneros especiales, aunque dichos contribuyentes no exporten directamente el producto terminado, siempre que estos bienes sean adquiridos efectivamente por los exportadores y la transferencia al exportador de los bienes producidos por estos contribuyentes que no hayan sido objeto de nacionalización, están gravados con tarifa cero”.

Está claro que este art. otorga un tratamiento preferente a los proveedores de los exportadores de bienes, así como también de aquellos que provean desde el mercado nacional a los exportadores que operan mediante depósitos industriales. Sin embargo, el SRI ha tomado este art. como fundamento para negar el crédito tributario y la devolución del IVA¹⁰³. Las reglas del crédito tributario no pueden ser diferentes para los exportadores, por lo tanto, el SRI no debería utilizar este mecanismo, ya que no respeta el principio de igualdad entre los exportadores de bienes y servicios, así como tampoco el principio de no discriminación.

A este conflicto normativo se suma también el art. 72 (anteriormente art. 69-A e incorporado mediante la Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-99) que establece los mecanismos para la devolución del crédito tributario: “*Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el IVA en las adquisiciones locales o importaciones de*

¹⁰³ La Unidad de Devoluciones niega el crédito tributario del IVA y su devolución respecto a aquellos costos o gastos que considera “indirectos” al proceso de fabricación de los bienes exportados (utilizando una lista por ramo de industria para este efecto); contrario a la tendencia latinoamericana de no diferenciar los costos directos e indirectos para la aplicación de las reglas de crédito tributario.

bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten...”, al texto de este art. fue solicitada su ampliación (el 29 de marzo de 2001) por el de “*bienes y servicios que se exporten*”, sin embargo el Presidente de la República de ese entonces Gustavo Noboa Bejarano vetó parcialmente el proyecto de Ley de Reforma Tributaria solicitando la permanencia del texto anterior con la eliminación de los servicios. Este proyecto presentó varios devenires legales hasta que finalmente el Tribunal Constitucional declarara inconstitucional por la forma el texto propuesto por el Presidente de la República; sin embargo, y a pesar de dicho dictamen el texto publicado en el Registro Oficial no fue el aprobado por el Congreso Nacional.

Como se puede apreciar, el texto aprobado por el Congreso Nacional señala las reglas del crédito tributario del IVA que tienen los exportadores, ampliando el texto y alcance al área de los servicios; pero lamentablemente este texto no fue publicado, lo que da genera incoherencia en las normas respecto a un mismo asunto, y la discriminación que surge al diferenciar los tipos de exportadores y sus beneficiarios respecto de la devolución del IVA, cuando la Ley No.2002-97 – Ley de Turismo (R.O. 733, 27-XII-2002) establece en el art. 31 que “*los servicios de turismo receptivo facturados al exterior se encuentran gravados con tarifa cero del IVA. Estos servicios prestados al exterior otorgan crédito tributario a la compañía turística registrada en el Ministerio de Turismo en virtud del artículo 66, numeral 1... El crédito tributario será objeto de devolución por parte del SRI...El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución será recuperado por el exportador de servicios en base a exportaciones futuras*”.

Lo que no deja lugar a dudas que los servicios están amparados por el crédito tributario y la devolución del IVA, a pesar que la Ley de Turismo fue promulgada el año 2002 y el art. 66 en discusión fue publicado el año 2001.

Muy acertada la observación de Mauricio Durango Pérez¹⁰⁴ al hacer hincapié sobre la inferioridad de la norma relacionada al crédito tributario del IVA haciendo referencia a la CPE en los arts. 257 y 171 respectivamente, que establecen que por sólo acto legislativo de órgano competente se podrá establecer, modificar o extinguir tributos, y señala como una de las atribuciones y deberes del Presidente de la República la de expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas. Así también el art. 3 del Código Tributario determina que la facultad de establecer, modificar o extinguir tributos es exclusiva del Estado, mediante ley.

Por lo tanto, los productores, fabricantes y comercializadores de bienes y servicios exportados tienen derecho al crédito tributario y su devolución de acuerdo al art. 66.

Este derecho a crédito tributario está dado por la totalidad del IVA pagado en:

- a) Adquisición de bienes que pasen a formar parte del activo fijo;
- b) Adquisición de bienes, materias primas e insumos; y,
- c) Adquisición de servicios.

No hay que olvidar que las normas comunitarias (Decisión 388 y 599) han influenciado las legislaciones para evitar que se exporten los impuestos indirectos.

Continuando con estas reflexiones es pertinente revisar el Reglamento a la LRTI, y como se mencionó anteriormente en este trabajo, el art. 145 no menciona el crédito tributario para los exportadores de servicios, con lo que no sigue los lineamientos del art. 66 de la LRTI aprobado y promulgado con anterioridad, por lo que el reglamento se superpone y presta poca atención a lo establecido en la ley especial, contrariando el principio establecido en el art. 2 del Código Tributario (Supremacía de normas tributarias). Así también sucede con el art. 148 del mismo reglamento pretende limitar la devolución solamente a los fabricantes de bienes exportados.

¹⁰⁴ Mauricio Durango Pérez, “*El IVA en economías de exportación*”, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Memorias – III Jornadas ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, 2003, p.37.

Ahora bien, al reconocerse como “costos indirectos a la fabricación” el IVA pagado en servicios no son susceptibles de devolución, el art. 10 de la LRTI dispone que no son deducibles aquellos impuestos que el contribuyente pueda trasladar u obtener por ellos crédito tributario. Sin embargo, como la solicitud de devolución es negada por el SRI el exportador se ve obligado a incorporarlo al costo de producción y por ende al precio de venta, con lo que se encarece el precio y hace menos competitivo el producto en el mercado internacional, sumado esto a las dificultades que sufre el exportador ecuatoriano con la adopción del dólar.

Ya que se ha intentado realizar un análisis somero de las legislaciones boliviana y ecuatoriana y antes de emitir una conclusión determinante, es conveniente analizar desde los aspectos posibles del IVA en lo que respecta a los principios de no discriminación y neutralidad.

CAPÍTULO III

CLÁUSULA DE NO DISCRIMINACIÓN Y PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL EN BOLIVIA Y ECUADOR

1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA):

1.1. Introducción:

Antes de ingresar a los temas de no discriminación y neutralidad fiscal, se considera pertinente abarcar el tema del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en su generalidad; tal es el caso de considerarse al mismo como un impuesto indirecto, el cual se encuentra caracterizado por constituirse en una derivación de los impuestos a las ventas (no a la renta ni al patrimonio de las personas) que incide sobre los consumos, y que grava aunque no determinado en las normas legales como sujeto pasivo (los sujetos pasivos son los productores, importador, industrial, comerciante, etc.) al último adquirente de un determinado bien o servicio; que se perfecciona inmediatamente de celebrado el contrato o ejecución.

Entre las características principales de este impuesto se puede sobresaltar que se trata de un impuesto ordinario, ya que en el caso de Bolivia y Ecuador se aplica de manera permanente; es real, ya que su existencia se determina por el establecimiento en la ley, mas propiamente la determinación del hecho imponible; y es proporcional, porque se establece mediante una tasa porcentual que se mantiene estable y que grava el consumo general; así también se puede determinar que se constituye en una imposición de tipo financiera, ya que tiene como finalidad el recaudar ingresos en pro del erario nacional para cumplir con el presupuesto determinado en los gastos públicos.

A estas características no está demás sumarle el hecho de ser un impuesto plurifásico, es decir, que grava las distintas etapas de producción o distribución, y por lo tanto puede ser acumulativo como en el efecto cascada, o no acumulativo con el sistema del crédito tributario.

En el caso particular que abarca el presente trabajo, se puede mencionar que el IVA dependiendo de la legislación aplicable al país donde se ofertan las mercaderías puede

constituir un elemento vital para determinar la elección de gasto de los consumidores en el extranjero; es decir, que no solo la alícuota del IVA es determinante para la elección de las mercaderías en el mercado internacional, sino más bien las políticas que adopten los países para incentivar y cargar lo menos posible el valor agregado que puede incluirse en el precio del producto a ser exportado, para de esta manera hacer atractivo el valor de venta en el comercio internacional.

En resumen el IVA presenta ventajas sobre otros impuestos en el sentido que permite el tratamiento equitativo de las importaciones y las exportaciones; ya que al conocerse “la carga con exactitud, se puede efectuar con sencillez la desgravación de aquellas y la compensación impositiva de estas”¹⁰⁵. En la medida en que se causa en todas las etapas del proceso de producción, distribución y venta de bienes, y en cada oportunidad sobre el valor agregado, recae sobre la totalidad del valor agregado acumulado en el producto hasta que llega al consumidor final¹⁰⁶.

Ahora bien, como ya se ha visto, los regímenes de exenciones, las normas sobre las importaciones, exportaciones y los acuerdos de libre comercio y procesos de integración económica difieren de una nación a otra; es decir, que con el efecto de la globalización se reclama la uniformidad o aproximación de las normativas que puedan generar distorsiones en detrimento de la neutralidad del comercio y de los negocios internacionales.

Anteriormente se habló de los principios de generalidad e igualdad, a estos se suma el principio de capacidad económica, el cual resume los anteriores. Este principio debe

¹⁰⁵ Juan Gómez Castañeda y José Guirola López, *El impuesto sobre el valor añadido*, Madrid, Servicio de Publicaciones Ministerio de Trabajo, Sanidad y Seguridad Social. Véase “*El impuesto sobre el valor añadido*”, Mauricio Plazas Vega.

¹⁰⁶ Mauricio Plazas Vega, *El impuesto al valor agregado IVA*, Editorial Temis, Bogotá – Colombia, 1998.

considerarse según José Juan Ferreiro Lapatza¹⁰⁷ fuente esencial de inspiración a la hora de delimitar los diferentes hechos imposables y de establecer las exenciones. Pese a que como hemos visto la tributación debe encontrarse revestida de un trato igualitario hacia los contribuyentes, es evidente que las constituciones de los países establecen en sus normas exenciones a favor de ciertas actividades, aunque cabe resaltar, que éstas deben tener una finalidad fiscal y social; aunque también se encuentran aquellas con fines extrafiscales, de regulación económica y de la vida social, que apuntan a ciertas actividades o situaciones que quieren incentivar, favorecer o estimular¹⁰⁸.

Consecuente con estos principios se encuentra la cláusula de no discriminación tal como veremos en el desarrollo del presente capítulo.

2. CLÁUSULA DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL:

2.1. Introducción:

Los procesos de integración producen consecuencias económicas y fiscales, ya que se produce una pérdida de control por parte de los estados en sus economías. Hasta hace pocos años eran los países los que controlaban la riqueza producida en su territorio, sin embargo, hoy se encuentra al amparo de la libre circulación de capitales, que decide en que jurisdicción fiscal se someterá.

La cláusula de no discriminación fiscal fue prevista por primera vez en los acuerdos comerciales y acuerdos de amistad, comercio y navegación (Friendship, Commerce and Navigation Treaties)-los primeros acuerdos fueron estipulados entre Inglaterra y los Países Bajos y se remontan al año 1400-, las que contribuyeron a la igualdad de

¹⁰⁷ José Juan Ferreiro Lapatza, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: “Los principios constitucionales del orden tributario: La no confiscatoriedad”*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L., Buenos Aires – Argentina, 1998, p.203.

¹⁰⁸ César Montaña Galarza, *Coloquio internacional Tópicos fiscales contemporáneos: “La obligación de contribuir y los principios de la tributación”*, México, 2004, Editorial Pandora, p.227.

tratamiento entre los diversos ciudadanos, y consecuentemente al desarrollo de las relaciones económicas y comerciales entre los países contratantes¹⁰⁹.

Debido a la globalización y a la interdependencia de las economías, la fiscalidad internacional ha adquirido mayor trascendencia en nuestros días.

Actualmente el tema se ha tratado en diversas Convenciones, el presente trabajo abarcará la Organización para el Desarrollo Empresarial (OCDE), en el Modelo de Convenio - artículo 24, este principio en el Modelo de Convenio de la OCDE trata de los nacionales, apátridas, establecimientos permanentes, empresas; y el Modelo de Convención de Doble Tributación entre los países desarrollados y en vías de desarrollo de las Naciones Unidas – artículo 24, reproduce el artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE.

2.2. Generalidades:

A nivel de la Comunidad Andina (CAN), de acuerdo a lo mencionado por el Dr. Vicente Troya¹¹⁰, el principio de no discriminación (en su concepto amplio) se encuentra reconocido por las Constituciones de los países miembros; así como también en la Convención Americana de los Derechos Humanos, el Protocolo Adicional en el área de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Organización Mundial de Comercio (OMC), el GATS y otras de no menor importancia; sin embargo en lo que se refiere al ámbito tributario no se expresa de manera explícita, aunque las Constituciones y Convenios Internacionales establecen el trato igualitario a los extranjeros en lo que se refiere específicamente al impuesto a la renta.

Como se menciona anteriormente, la cláusula de no discriminación fiscal ha sido recogida en diversas normas, entre las que se puede nombrar las normas escritas de

¹⁰⁹ Amatucci Fabrizio, *Curso de Derecho Tributario Internacional “El Tratamiento discriminatorio en el modelo OCDE”*, 2003, Bogotá-Colombia, Editorial Temis S.A.

¹¹⁰ *Avances del Derecho Internacional Privado en América Latina*, 2002, Fundación de la Cultura Universitaria

carácter unilateral, estatal o interno; normas escritas o reglamentaciones bilaterales o incluso multilaterales de carácter fiscal (Convenios de doble imposición, generalmente bilaterales); Convenios multilaterales adoptados por una organización o asociación internacional jurídicamente reglada y firmados por diversos estados (Tratados comerciales y de integración económica, ya sean de ámbito general, regional o sub-regional); y por último puede establecerse en decisiones adoptadas por una Unión, tal el caso de las Comunidades Europeas.

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

2.3. Concepto:

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

En todo caso, como menciona Jesús Santa-Bárbara Rupérez¹¹¹, el concepto responde a la *necesidad de evitar o reducir los efectos perjudiciales de aquellas situaciones que violan la regla de la igualdad*. Es decir, que es una regla que prohíbe violar la igualdad, pero sin obligar a fomentarla.

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

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

¹¹¹ Jesús Santa-Bárbara Rupérez, *La No discriminación fiscal*, Edersa, Madrid, 2001, p.43.

- *Tratamiento diferenciado,*

El profesor Adonnino hace notar que la no discriminación está ligada con la igualdad. Si la discriminación tiene justificación entonces no cabe hablar de ella en sentido estricto, ya que existiría un tratamiento diferenciado, demostrando que existen pronunciamientos en Argentina, Canadá y Australia que apoyan esta corriente.

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

2.4. Igualdad y no discriminación fiscal:

Ambas expresiones pueden resultar equivalentes, sin embargo, el término *No discriminación* se emplea en el derecho internacional, e *igualdad* en los ordenamientos jurídicos nacionales.

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

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

Por lo tanto se considera que existe una mayor facilidad para cumplir con la regla de la no discriminación que con el derecho a la igualdad, ya que como se menciona anteriormente, el término igualdad tiene connotaciones positivas, es decir, que solo se respetarán los poderes públicos cuando hayan promovido las condiciones para que dicha

igualdad sea real y efectiva, y cuando se hayan removido los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud¹¹². Al contrario de lo que ocurre con el principio de “no discriminación”, ya que no se suelen encontrar disposiciones que prohíban explícitamente la discriminación en los ordenamientos estatales, sino que se entiende que es una consecuencia lógica del principio de igualdad, en lo que se refiere a la prohibición de discriminación de nacionales respecto de los extranjeros.

2.4.1. Carácter vinculante:

Para que la cláusula de no discriminación tenga carácter vinculante, debe surgir de normas internas de los estados las que generalmente tienen conexión con el principio de igualdad, de convenciones bilaterales, generalmente adoptadas para evitar la doble tributación; y de tratados multilaterales que sirven de asidero para la existencia de organismos internacionales y de integración¹¹³.

Adonnino, diferencia tres (3) sistemas en este tema:

1. El primero se refiere a los países en cuyas constituciones constan normas expresas de no discriminación fiscal, que se hacen extensivas a los extranjeros, entre éstos se encuentra México, Argentina, Brasil, Japón.
2. el segundo grupo, comprende a los países que consagran de manera general el principio sin referirse expresamente al ámbito fiscal, pero que de la interpretación jurisprudencial se aplica la no discriminación a quienes no son nacionales, entre éstos están Austria, Países Bajos; y finalmente,
3. el tercer grupo se refiere a aquellos países que consagran la igualdad únicamente a favor de los nacionales, pero sin prohibirla para los no nacionales, entre ellos se encuentran: España, Italia, Suiza.

¹¹² Rupérez Jesús Santa Bárbara, *La No discriminación fiscal*, Edersa, p.46.

¹¹³ Troya José Vicente, *Avances del Derecho Internacional Privado en América Latina “Temas espaciales de tributación internacional”*, 2002, Fundación de cultura universitaria, p.382.

4. sin embargo, podemos encontrar un cuarto grupo, señalado por Jesús Santa-Bárbara Rupérez, conformado por los estados cuyas Constituciones establecen garantía de igualdad, pero limitada únicamente a los nacionales, sin extenderla por lo tanto a los extranjeros, los más representativos de este grupo son: Francia, Finlandia, Bélgica y Luxemburgo.

2.4.2. Clasificación de acuerdo a las normas:

Aparte de esta clasificación a nivel Constitucional existen también otros grupos mencionados por Jesús Santa-Bárbara Rupérez, entre ellos los países que se refieren a estos principios en normas de carácter infraconstitucional, tal el caso de Perú y Bolivia donde se establecen iguales derechos para los inversores nacionales y extranjeros.

5. otro grupo se encuentra conformado por aquellos países cuyos ordenamientos internos no hacen mención alguna sobre el principio de no discriminación, entre éstos están Reino Unido, Dinamarca, Noruega, Indonesia y Hong Kong.
6. un caso especial es el de Estados Unidos de Norteamericana, país que ha incluido el principio de no discriminación como principio general del Derecho Internacional para proteger a sus nacionales frente a otros Estados, pero, sin embargo ha negado el reconocimiento de su existencia cuando quienes la han invocado son ciudadanos extranjeros.
7. están también aquellos que se niegan a firmar la cláusula de no discriminación fiscal en sus Tratados fiscales, como Australia, Canadá o Nueva Zelanda.
8. y finalmente, el grupo de aquellos estados que siguen por sistema conductas fiscalmente discriminatorias. Tal el caso de Arabia Saudí, Kuwait, Árabes Unidos.

2.5. Cláusula de nación más favorecida (nmf) y trato nacional:

A partir del siglo XVI los estados establecieron diversas formas de protección económica, como las barreras arancelarias (que se tienden a eliminar en la actualidad); sin embargo, todavía se puede ver en el ámbito internacional a países que imponen cargas fiscales para productos extranjeros, tratando de salvaguardar la producción nacional.

Esta cláusula se ve plasmada en el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), [disponiendo que el comercio no debe ser discriminatorio entre los países miembros de la Organización Mundial del Comercio \(OMC\)](#); es también prioritario en el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) (artículo 2) y en el Acuerdo sobre los aspectos de los Derecho de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC) (artículo 4), aunque en cada Acuerdo este principio se aborda de manera ligeramente diferente. En conjunto, esos tres Acuerdos abarcan las tres esferas principales del comercio de las que se ocupa la OMC”¹¹⁴.

También establece que un país miembro, si otorga a otro país una ventaja arancelaria o de otra índole respecto de un producto (respecto de las importaciones y exportaciones – con sus respectivas excepciones), debe inmediata e incondicionalmente extenderla al *producto similar* (ha sido definido como aquellos productos que cuenten con características y uso final iguales o parecidos) de otros países. Por lo tanto, al decidir otorgar el trato de NMF, los países miembros se comprometen a no discriminar entre los países y a no otorgar a algún país un trato menos favorable que a otro en todas las cuestiones relacionadas con el comercio exterior de bienes.

¹¹⁴ http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact2_s.htm

A través de estas disposiciones se puede apreciar la prohibición de un trato discriminatorio o arbitrario.

Consecuencia de la cláusula de nación más favorecida, se estableció el principio de trato nacional, es decir, el compromiso que asumen los estados de otorgar un trato idéntico a los estados firmantes.

2.6. No discriminación fiscal internacional y comunitaria:

La cláusula de no discriminación aparte de no tener un concepto absoluto, sino relativo, cambia con el tiempo, y en función de la esfera jurídica donde actúe, es decir, nacional, internacional, regional o comunitaria.

2.6.1. En el *ámbito internacional*, tiene eficacia únicamente en función de la aceptación de cada Estado, ya que pueden sustraerse de aceptar en todo o en parte la cláusula determinada, negándose a firmar dicha cláusula o bien denunciándola en caso que ya estuviera vigente. Como se puede apreciar, no se trata de una regla comúnmente aceptada, sino de una cláusula pactada, aceptada en los convenios bilaterales, principalmente de carácter comercial (GATT, OMC), bien de naturaleza sectorial o regional (tratados regionales de integración económica).

2.6.2. En el *ámbito comunitario*, es de aceptación general, es decir, que ni un Estado puede sustraerse, porque es de principio general de obligatorio cumplimiento.

En estos dos (2) ámbitos, existen diferencias, no en cuanto a la eficacia, sino más bien en lo que se refiere al contenido del principio; en el ámbito internacional, se refiere a la imposición indirecta (GATT, OMC y acuerdos comerciales regionales) y en lo que se refiere a la fiscalidad directa trata la prohibición de discriminaciones en razón de la nacionalidad; en el ámbito comunitario, este principio cuenta con mayor conciencia y respeto de los estados miembros.

El Dr. José Vicente Troya en su artículo “*Temas especiales de tributación internacional*” realiza un análisis de diversas normativas internacionales y comunitarias que se refieren a la no discriminación en sus diversos ámbitos de aplicación, entre los que se citará:

- La Convención Americana de los Derechos Humanos, en la que se establece que el régimen tributario no debe contrariar la libertad de movimiento y de residencia.
- La Organización Mundial de Comercio (OMC), la cual contempla tres (3) prohibiciones expresas que se refieren a la tributación discriminatoria, a la tributación protectiva y a los subsidios fiscales.

Así también hace referencia a un tema novedoso sobre el comercio electrónico, ya que actualmente se utiliza este medio para realizar transacciones sobre bienes y servicios entre dos o más partes que pueden o no encontrarse en un mismo territorio, y sin que hasta la fecha se hayan establecido impuestos a estas transacciones. Al respecto se ha suscrito una declaración entre Estados Unidos de Norteamérica y la Unión Europea, en la que se señala que el comercio electrónico debe ser neutral, transparente y no discriminatorio.

Si bien es cierto que la nacionalidad y la residencia son utilizados como base para la tributación, no se ha reconocido la cláusula de no discriminación en el ámbito tributario, así como tampoco en la costumbre internacional.

2.6.3. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); tanto en el Proyecto de Convenio de 1963, como en el Convenio Modelo de 1977, el título del Convenio Modelo incluía una referencia a la eliminación de la doble imposición. Posteriormente se decidió utilizar un título más corto que no incluye esa referencia en reconocimiento de que el Convenio Modelo no trata exclusivamente de la

eliminación de la doble imposición sino que también contempla otros aspectos, tales como la prevención de la evasión fiscal y la no discriminación. Sin embargo, se entiende que la práctica de muchos países miembros continúa siendo la de incluir en el título una referencia a la eliminación de la doble imposición, y la prevención de la evasión fiscal.

2.6.3.1. El Modelo OCDE en el capítulo VI, artículo 24 se refiere exclusivamente a la No discriminación, tal como se transcribe a continuación:

“1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1.º, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9.º, del apartado 6 del artículo 11, o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás

gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2.º, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación”.

2.6.3.2. *Comentarios al artículo 24;* para efectos de interpretación del artículo transcrito la Organización realiza comentarios a la totalidad del Modelo, es así que cada párrafo del art. 24 contiene una explicación o aclaración pertinente.

De dichos comentarios se extraerán ciertos pasajes, vale decir que el párrafo primero señala lo siguiente: «en las mismas condiciones» debe entenderse contribuyentes (personas físicas, personas jurídicas, sociedades de personas o asociaciones) que en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general se encuentren en condiciones de derecho y hecho similares. La expresión «en particular con respecto a la residencia», trata de precisar que la residencia del contribuyente es uno de los factores relevantes para determinar si los contribuyentes se encuentran en similares condiciones. La expresión «en las mismas condiciones», permitiría por sí sola

concluir que un contribuyente que es residente de un Estado contratante y un contribuyente no residente de dicho Estado, no se encuentran en las mismas circunstancias. De hecho la expresión «en particular con respecto a la residencia» no figuraba ni en el Proyecto de Convenio de 1963, ni en el Modelo de Convenio de 1977. Pero los países Miembros, en la aplicación e interpretación de la expresión «se encuentran en las mismas condiciones» han mantenido, sistemáticamente, que la residencia del contribuyente debía tomarse en consideración.

Sin embargo, al revisar el Modelo de Convenio, el Comité de Asuntos Fiscales ha considerado que una referencia explícita a la residencia de los contribuyentes constituiría una clarificación útil, puesto que permitiría evitar cualquier posible duda en cuanto a la interpretación a dar, a este respecto, a la expresión «se encuentren en las mismas condiciones».

Así tampoco este párrafo obliga a un Estado que conceda ventajas fiscales especiales a sus propios organismos o servicios públicos en razón de su naturaleza a extender estos privilegios a los organismos y servicios públicos del otro Estado.

Tampoco obliga a un Estado que conceda ventajas fiscales especiales a instituciones privadas sin fin lucrativo que realicen actividades de utilidad pública que le son propias a extender las mismas ventajas a instituciones similares cuyas actividades no tengan tal carácter.

El Párrafo 2 permite, en un convenio bilateral, acordar el beneficio de la asimilación de nacionales a los apátridas que, por encontrarse en una de las situaciones previstas en el apartado 2 del artículo 1.º del Convenio de 28 de septiembre de 1954 citado, no están amparados por éste. Tal es principalmente el caso, por un lado, de las personas beneficiarias, en el momento de la firma del Convenio, de protección o asistencia por parte de un organismo o institución de las Naciones Unidas distinto de la Alta

Comisaría para los refugiados, y, de otro, de las personas residentes de un país titulares de los derechos y obligaciones derivados de la posesión de la nacionalidad de ese país.

El Párrafo 3 tiende a evitar las discriminaciones que no se basan propiamente en el concepto de nacionalidad sino en el lugar mismo de establecimiento de una empresa. Interesa, por tanto, cualquiera que sea su nacionalidad, a todos los residentes de un Estado contratante que tenga establecimientos permanentes en el otro Estado contratante.

No constituye discriminación gravar, por razones de orden práctico, a las personas no residentes de manera diferente que a las personas residentes, siempre que esto no determine una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas. En la forma negativa en que se ha redactado la disposición de que se trata, lo único que cuenta es el resultado, permitiéndose adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exige

El párrafo 4 tiende a evitar una forma particular de discriminación resultante del hecho de que en ciertos países la deducción de intereses, cánones y otros gastos, aceptada sin reservas cuando el beneficiario es un residente, por el contrario está limitada e incluso prohibida cuando este último no es residente. La misma situación puede darse en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con las deudas contraídas con un no residente. Sin embargo, los Estados contratantes en sus convenios bilaterales podrán modificar esta disposición para evitar que sea utilizada con fines de evasión fiscal. No prohíbe, al país del prestatario, asimilar los intereses a los dividendos en aplicación de sus normas nacionales sobre subcapitalización, en la medida en que éstas sean compatibles con el apartado 1 del artículo 9.º o con el apartado 6 del artículo 11.

El párrafo 5 prohíbe a un Estado contratante tratar de manera menos favorable a una empresa residente cuyo capital sea total o parcialmente, directa o indirectamente,

poseído o controlado por uno o varios residentes del otro Estado contratante. Esta disposición y la discriminación que prohíbe se refiere sólo a la imposición de las empresas y no a la de las personas que posean o controlen el capital de aquéllas. Su objeto es asegurar el mismo trato a los residentes de un mismo Estado y no someter los capitales extranjeros en manos de socios o accionistas a un régimen idéntico al que se aplica a los capitales nacionales.

Y finalmente el párrafo 6 precisa que el campo de aplicación del artículo no está limitado por las disposiciones del artículo 2.º. El artículo se aplica a todos los tributos, cualquiera que sea su naturaleza y denominación, percibidos por o en beneficio del Estado, sus subdivisiones políticas o entidades locales.

2.6.3.3. Reservas al artículo 24:

Australia, Canadá y Nueva Zelanda formulan una reserva al artículo.

Estados Unidos se reserva el derecho a aplicar su impuesto de sucursales.

Párrafo 1

Francia desea reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones del apartado 1 solamente a las personas físicas, habida cuenta de la jurisprudencia de sus Tribunales y del hecho de que los apartados 3, 4 y 5 ya otorgan a las sociedades las más amplias garantías contra la discriminación.

El Reino Unido formula una reserva a la segunda frase del apartado 1.

Párrafo 2

Suiza se reserva el derecho a no incluir el apartado 2 en sus convenios.

Párrafo 3

Bélgica se reserva la facultad de aplicar las normas de su legislación interna a la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes belgas de sociedades y asociaciones residentes de países con los que negocie. Sin

embargo, en la medida en que la situación general estipulada en estos países para los establecimientos permanentes de sociedades y asociaciones residentes de Bélgica justifique tal actitud, Bélgica aceptará gravar dichos beneficios al tipo normal aplicable en el caso de sociedades belgas. Bélgica se reserva igualmente el derecho a percibir, a título de impuesto mínimo, el pago anticipado mobiliario (précompte mobiliere) sobre los dividendos percibidos por los establecimientos permanentes belgas de sociedades no residentes.

Párrafo 4

Francia acepta la disposición del apartado 4; sin embargo, desea reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación relativas a la limitación de la deducción de intereses pagados por una sociedad francesa a una sociedad matriz extranjera.

Párrafo 6

Grecia, Irlanda y el Reino Unido se reservan el derecho a restringir la aplicación de este artículo a los impuestos comprendidos en el Convenio.

Si bien, en base a este artículo se han conformado casi todos los acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación, no se puede sostener que implique un compromiso de derecho internacional.

La manera en que ha sido redactado según Fabricio Amatucci en el libro *“Curso de Derecho Tributario Internacional”* demuestra su tendencia a aplicarse a una serie de situaciones diversas, aptas para expresar una disparidad de tratamiento fiscal aplicada por un estado en perjuicio de sujetos pertenecientes a otro estado.

Amatucci señala que el art. 24 del Modelo de la OCDE, basado en la reciprocidad “*tiene eficacia en las controversias entre los países contratantes y permite la eliminación de la discriminación fiscal solamente entre los sujetos pertenecientes a ellos*”.

2.6.4. Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo:

Este modelo presenta la misma estructura y sentido que el Modelo OCDE, y de igual manera refiere a la no discriminación en el art. 24.

2.7. RESUMEN – CLÁUSULA NO DISCRIMINACIÓN:

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

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

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

Un punto que no se debe pasar por alto es el que señala que la cláusula de no discriminación es reconocida por las naciones como legítimo principio de derecho internacional...dotado de eficacia a partir de prácticas consuetudinarias¹¹⁵.

¹¹⁵ Heleno Taveira Torres, *Estudios de derecho tributario internacional – Los convenios de doble imposición: 2el principio de no discriminación tributaria*”, Colombia, Legis Editores S.A., 2006, p.464.

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

3. NEUTRALIDAD IMPOSITIVA:

3.1. Introducción:

Un impuesto como dice DUVERGER, es “neutro”, cuando “no tiene por objeto ejercer una presión sobre los contribuyentes para incitarlos a una acción o a una abstención cualquiera”¹¹⁶

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

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

Si bien se considera que un buen sistema tributario debe interferir lo menos posible en las decisiones de mercado, es necesario señalar que existen excepciones, como por ejemplo el caso de la existencia de fallas de mercado, es decir, los impuestos pueden tener una función correctora de la actividad económica y de reasignación de recursos; la

¹¹⁶ Mauricio A. Plazas Vega, *El Impuesto al Valor Agregado-IVA*, Santa Fe de Bogotá-Colombia, 1998, Editorial Temis S.A.

razón de ser de la mayoría de impuestos sobre los consumos específicos (por ejemplo, sobre combustibles, licores, cigarrillos) es corregir externalidades negativas (por ejemplo, contaminación, daño a la salud), lo que hace que no sean impuestos neutrales. En otras palabras, en casos como estos solo cabe la neutralidad entre contribuyentes, no la neutralidad entre productos o sectores.

El Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) constituye una modalidad de impuesto plurifásico que recae también sobre la totalidad de las operaciones de venta que se realizan en el sistema, cualquiera que sea la fase o estadio en que se efectúe, el que grava ya no la totalidad del precio sino únicamente el “valor agregado” o “valor añadido” . Así es que a diferencia de los impuestos en cascada, en el IVA la base imponible está formada solamente por el "valor añadido" en la fase en que se somete a gravamen, y no por el precio total de venta. Esto permite eliminar muchos de los inconvenientes de la modalidad multifásica sobre el precio total y alcanzar objetivos tan importantes como los de neutralidad, uniformidad de la carga fiscal y transparencia. La obligación tributaria de pagar la cuota nace, no por el hecho de tener la condición de fabricante, mayorista o minorista, sino porque el empresario ha agregado valor a los productos, bienes o servicios que entrega o presta dando lugar a la existencia de valor añadido, y sin que el gravamen que se origine por tal motivo tenga relación más que con el importe del mismo. Es decir que el importe del gravamen que un producto lleva anexado en el momento de su consumo no dependerá del mayor o menor número de transacciones de que el bien haya sido objeto hasta ese momento, sino única y exclusivamente de su precio, es decir, de su valor añadido global, que se habrá pagado a lo largo de las múltiples transacciones en que haya intervenido y en tantos fraccionamientos como transacciones se hayan realizado.

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

3.1.1. *Tipos de neutralidad*; una de las máximas virtudes del IVA y la gran ventaja de este impuesto respecto a otro tipo de impuestos, es la *neutralidad*. Podemos distinguir, dentro de ella¹¹⁷:

3.1.1.1. Neutralidad negativa: la política fiscal no debe intervenir en el mecanismo competitivo donde exista una competencia aproximadamente perfecta.

3.1.1.2 Neutralidad positiva: debe realizarse una política fiscal que estimule la competencia en tanto y cuando esta sea imperfecta. Esto significa que para que exista neutralidad deberá llevarse a cabo la eliminación de figuras impositivas que distorsionen el mercado y su sustitución por otras figuras neutras, es decir, impuestos

¹¹⁷ http://web.reicaz.com/foros/ver_foro.asp?id_foro=35&id_mensaje=32342

que no tengan ningún efecto sobre la asignación de recursos en la economía. Esto implica la sustitución de los impuestos sobre las ventas por el IVA.

3.1.1.3. Neutralidad externa: efecto que tiene el impuesto en relación con el comercio exterior, evitando cualquier distorsión en ese campo. El IVA libera de incidencia fiscal a las exportaciones para que estas puedan competir en los mercados de destino con la misma carga fiscal que los productos de estos últimos, sometiendo a las importaciones a tributación similar a los productos nacionales. Con el IVA se otorga un tratamiento igual a los bienes nacionales y a los importados, al procederse a la devolución exclusiva de la carga soportada en fases precedentes. El IVA no distorsiona la competencia y permite una libre circulación de bienes y servicios entre los países miembros, sin influir en los costes comparativos de los productores o en los precios relativos pagados por los compradores.

3.1.1.4. Neutralidad interna: el IVA no estimula la alteración de los procesos de producción, ni la estructura de las empresas. Los productos gravados soportan el mismo porcentaje de impuestos cualquiera que sea su proceso productivo, sin que se produzcan situaciones de estímulo a la integración vertical. La carga fiscal es la misma cualquiera que sea la longitud del proceso de producción y distribución y no existe discriminación contra los procesos mecanizados contra los que utilizan mano de obra, como ocurría con los impuestos en cascada, ya que el IVA permite la deducción de las inversiones. Dos productos iguales adquiridos por el consumidor al mismo precio soportarían siempre la misma carga final, cualquiera que sea la longitud y características de los procesos de producción o distribución de los mismos. Si no existe neutralidad interior, se falsearían las condiciones de competencia gravando doblemente los bienes de inversión, y fomentando los fenómenos de interacción vertical de las empresas. El problema tendría

repercusiones indirectas sobre el comercio internacional al proceder al intercambio comercial de estos bienes.

Una de las ventajas del IVA de acuerdo a lo que señala Mauricio A. Plazas Vega¹¹⁸ citando a Juan Gómez Castañeda y José Manuel Guirola López en *El impuesto sobre el valor añadido*, es que permite el tratamiento equitativo de las importaciones y exportaciones, ya que al conocerse la carga con exactitud se puede efectuar de manera sencilla la desgravación de aquellas y la compensación impositiva de éstas.

3.2. Resumen de neutralidad:

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

En resumen el principio de neutralidad considera que, en igualdad de condiciones, los impuestos que son neutros con relación a las decisiones económicas (es decir, los impuestos que no distorsionan las decisiones económicas) son preferibles, en general, a los impuestos que distorsionan las decisiones económicas. Los impuestos que no son neutros imponen cargas excesivas. La cantidad en que la carga de un impuesto sea superior al ingreso captado por el gobierno, es lo que se denomina la *carga excesiva* del impuesto. La carga total de un impuesto es la suma de los ingresos captados por el impuesto y la carga excesiva creada por él. Como los excesos de carga son una forma de

¹¹⁸ Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto sobre el Valor Agregado – IVA*, 1998, Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, Colombia, p.47.

desperdicio, o valor perdido, la política fiscal se debe establecer teniendo en mente la posibilidad de reducirlos al mínimo.

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

4. EL IVA EN LA COMUNIDAD ANDINA (CAN):

Debido a la globalización e incremento de las relaciones comerciales a nivel internacional se puede observar que el sistema tributario internacional deja de ser neutral, ya que influye en las decisiones de localización de los factores productivos, con la pérdida de eficiencia económica que debe regir en la tributación; por lo tanto, el fenómeno de la doble imposición se ha transformado en una de las principales preocupaciones para los países en vía de desarrollo, pues se considera que su existencia desalienta el flujo de inversiones procedentes de países desarrollados¹¹⁹.

La doble o múltiple imposición internacional ocurre “cuando varios titulares del poder tributario independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo periodo de tiempo, con un impuesto de la misma especie¹²⁰”. Este tipo de acto presenta consecuencias, tanto a nivel del contribuyente como de los países, en lo que se refiere a la circulación internacional de capitales, tecnología y personas; incluso tal como menciona César Montaña¹²¹ puede resultar una prohibitiva o inequitativa distribución de la carga tributaria, lo que ocasionaría un perjuicio económico para los

¹¹⁹ Norberto Campagnale – Silva Catinot – Alfredo Larrondo, *El impacto de la doble tributación sobre las operaciones internacionales: “Doble imposición internacional”*, Buenos Aires – Argentina, 2000, p.17.

¹²⁰ Albert Hensel, *Derecho Tributario*, trads. Leandro Stock y Francisco Cajas, Rosario, Nova, Tesis, 2004, p.98.

¹²¹ Manual de Derecho Tributario Internacional, *César Montaña Galarza*, Quito – Ecuador, 2006, Universidad Andina Simón Bolívar – Corporación Editora Nacional, p.131.

países en desarrollo. Es por ello la importancia de la eliminación o atenuación de los obstáculos fiscales presentados como doble imposición¹²².

Aunque mayormente la doble tributación se presenta sobre los ingresos o renta de las personas y su patrimonio, no excluye el hecho de que se presente sobre los impuestos indirectos¹²³, como menciona César Montaña este fenómeno se ha extendido también al campo de los impuestos a los consumos y a las ventas, derivados de la actividad de comercio; de exportación e importación de bienes, a consecuencia de la expansión de los mercados comunes y de los procesos de integración económica¹²⁴.

Tal como señala José Vicente Troya¹²⁵ las iniciativas y esfuerzos sobre la armonización de los impuestos indirectos se encuentran en la Decisión 330, en la que se implanta el principio que los impuestos a la venta y consumo se regirán por el principio del país de destino, es decir, que el gravamen se causará en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia. Se prevé que la exportación de bienes de los países miembros de la CAN no estará gravada con impuestos; así como también la devolución de los impuestos indirectos efectivamente pagados en la adquisición de 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.

¹²² Distinguiéndose la clasificación en *Doble imposición jurídica*: dos o más estados someten a imposición un mismo concepto de renta obtenida por un mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual periodo (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE); y *Doble imposición económica*: Situación producida al gravar dos o más estados una misma transacción económica, ingreso o elemento patrimonial en manos de diferentes titulares y durante un mismo periodo de tiempo.

¹²³ José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano, documento a la memoria del maestro latinoamericano Dr. Ramón Valdés Costa*, Quito, julio 1998, p.35.

¹²⁴ César Montaña Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, 1999, Corporación Editora Nacional, p.52.

¹²⁵ José Vicente Troya Jaramillo, *La Fiscalidad Internacional en la Comunidad Andina*, CEDAM, 2005.

Ante este fenómeno de la doble tributación existen alternativas para evitarla, suscribiendo convenios internacionales o adoptando medidas unilaterales¹²⁶, bilaterales. Al respecto y para evitar la doble tributación la Comunidad Andina se dictó la Decisión 40 el año 1971 en Lima-Perú, en el cual se aprueba el Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la Subregión. La Decisión 578 el año 2004 en Lima-Perú, que se refiere al Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, determinando que es necesario eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario y establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin.

Antes de proseguir con las conclusiones propias de este capítulo, es pertinente que se realice una reseña sobre la importancia que se le ha brindado al asunto del IVA en la CAN, de la cual Bolivia y Ecuador son miembros activos. Como premisa principal de la CAN se encuentra el de perfeccionar un mercado común entre los países miembros, por lo tanto se consideró fundamental la armonización de los impuestos indirectos, en este caso, del IVA. Para lo cual se dictaron las Decisiones 388 - Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes (Registro oficial 10, 23-VIII-96) y 599 – Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado (Suplemento del Registro oficial 7, 29-IV-2005)¹²⁷.

4.1. Antes de ingresar al desarrollo de las Decisiones 388 y 599, se considera importante realizar una breve reseña sobre la ***Decisión 330*** - Eliminación de Subsidios y

¹²⁶ Según su origen, quizás el más utilizado es el que cada estado introduzca en su legislación interna medidas que impidan se produzca la doble tributación (unilaterales), si bien prima el buen propósito, no se debe descartar que por sí sola esta medida puede no causar los efectos esperados, ya que si esta actitud no es emulada por el resto de los estados entonces puede darse la figura no deseada.

¹²⁷ Anexo 1 (Decisión 388 y Decisión 599).

Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, Colombia 1992, en ella los artículos que nos interesan son los siguientes, el art. 12 c) Se consideran subsidios a la exportación de naturaleza tributaria, entre otros, los siguientes: 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.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, *podrá ser objeto de exención, devolución o aplazamiento, la totalidad de los impuestos sobre los insumos consumidos en la producción del producto exportado*, con el debido descuento por el desperdicio.

Como vemos en este art. ya se hace mención a las devoluciones por concepto de exportaciones, siendo abarcado en mayor detalle por las Decisiones 388 y 599; sin embargo, y a pesar de haber dispuesto la adopción de un régimen unificado de devoluciones, los países miembros no han llegado a cumplir con el fin de esta Decisión.

El art. 13 establece que se entenderán como impuestos indirectos, los impuestos sobre las ventas o sobre el consumo, tales como a las ventas, al consumo, al valor agregado y los demás impuestos distintos de los impuestos directos.

El art. 19 determina que se consideran subsidios derivados de la aplicación de Regímenes Aduaneros, los siguientes:

a) La devolución, exención, suspensión o aplazamiento total o parcial de los gravámenes a la importación de materias primas, insumos y bienes intermedios que formen parte de las mercancías de exportación, cuya cuantía exceda a los montos

efectivamente percibidos o que corresponda percibir, con el debido descuento por desperdicios.

4.2. La **Decisión 388**, presenta en los considerandos fundamentos tales como:
“que es necesario avanzar en la armonización de los instrumentos y políticas económicas..... Que debe establecerse como principio de orden general la no exportación de los impuestos indirectos que gravan los bienes finales de exportación... y por último que resulta conveniente avanzar hacia la devolución total de los impuestos indirectos que graven la adquisición de las materias primas.....”

El art. 1 presenta de manera clara que los impuestos indirectos que afectan la venta se regirán por el principio de país de destino, es decir, donde se consume el bien. En los arts. posteriores se establece que las operaciones de exportación de bienes de los países miembros no estarán afectas al pago de impuestos indirectos (en Bolivia el IVA y el Imp. a las Transacciones; en Ecuador, el IVA y el Imp. a los consumos especiales). También se establece claramente que el monto total efectivamente pagado 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; mediante compensación o reembolso.

Una observación importante sobre esta Decisión es que abarca en su totalidad a los bienes, dejando de lado la devolución de impuestos al área de servicios, tal como se establece en ciertas legislaciones internas de los países miembros. (Bolivia y Ecuador)

Las Decisiones descritas anteriormente se constituyen como parte de un proceso (primera etapa del programa de armonización sobre los impuestos indirectos como

incentivos a las exportaciones de los países miembros de la CAN), que culmina con la Decisión 599, en la que como veremos inmediatamente requiere de la actuación de los parlamentos nacionales de los países andinos, para ajustar los ordenamientos jurídicos internos del IVA a los lineamientos de la Decisión¹²⁸.

4.3. La **Decisión 599**, en los considerandos establece que es técnicamente recomendable promover la neutralidad del IVA a fin de no causar distorsiones en la economía; que la armonización del IVA debe entenderse como un proceso gradual que deberá ser administrado por cada país miembro. Esta Decisión regula los aspectos sustanciales y procedimientos de los impuestos tipo valor agregado que deben armonizarse en los regímenes tributarios de los países miembros, a los efectos de facilitar el cumplimiento de objetivos y compromisos de la CAN. Para evitar distorsiones posteriores de cualquier tipo se procedió a establecer definiciones sobre términos importantes en el área que se abarca, a efectos del presente trabajo es conveniente señalar las definiciones de *Derecho al descuento o crédito fiscal*: aquel que tiene el sujeto pasivo de restar de los impuestos generados por las operaciones gravadas que realice, los impuestos repercutidos o trasladados por la compra o importación de bienes o la utilización de servicios. *Exportación de bienes*: La salida efectiva y definitiva de bienes al exterior desde el territorio aduanero. *Servicios*: Toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual y que genera una contraprestación en dinero o especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración, incluye el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y cualquier otra cesión de uso a título oneroso de marcas, patentes, derechos

¹²⁸ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, 2006, Corporación Editora Nacional, p.360.

de autor y conexos, entre otros. *Régimen de tasa cero*: la liberación del impuesto establecida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos. En esta última definición se establece que los servicios son sujetos de solicitud de devolución del IVA por lo que los países miembros deben acogerse a tomar en cuenta este sector en las legislaciones y proceder tal como señala esta Decisión.

El régimen de armonización de la imposición indirecta para los países miembros se encuentra comprendido por la imposición tipo valor agregado. El hecho generador se genera en la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional, y la importación de bienes corporales muebles. En el caso de servicios gravados, prestados por no residentes ni domiciliados en el país donde utilice el servicio, el usuario o destinatario del servicio tendrá la condición de sujeto pasivo. Se establecen también reglas para la territorialidad de los servicios de la siguiente manera:

1. Se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente, los siguientes servicios:

- a) carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes;
- b) los de carácter artístico, deportivo y cultural.

2. Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un país miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país; tales como los que se mencionan a continuación:

- a) las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles;
- b) los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;

- c) los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del país miembro;
- d) los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
- e) los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del país miembro;
- f) los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del país miembro;
- g) los servicios de conexión o acceso satelital o cable recibido en el país miembro;
- h) los servicios de telecomunicaciones.

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

El capítulo IX – Devolución y compensación de saldos a favor, establece el derecho a la devolución para las exportaciones señalando que los sujetos pasivos 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.

En caso de inadmisión de solicitudes de devolución, los regímenes de cada país miembro deberán establecer con precisión las causales de inadmisión de las solicitudes por causas formales. En el caso de Ecuador, se ha presentado la figura de no admisión en el caso de las empresas petroleras, bajo el argumento de no modificación del crudo al momento de la extracción del suelo.

Así también los saldos a favor del sujeto pasivo del IVA podrán ser compensados por la Administración Tributaria contra las deudas tributarias exigibles administradas por la misma institución y correspondientes al mismo acreedor tributario.

4.4. Resumen CAN:

De acuerdo a lo señalado por Mauricio Plazas Vega¹²⁹, si hay un sector en el cual se impone un régimen claro y expedito y una conciencia de plena elaboración y estímulo, por parte de los funcionarios, es el de las exportaciones. Cualquier práctica o medida que impida a los exportadores andinos recuperar en forma oportuna, y por su valor real, el importe de los saldos a favor, resulta contraria a los intereses y propósitos nacionales y supranacionales, porque puede colocarlos en situación de desventaja en comparación con los exportadores de otros países que sí logren el retorno de impuestos repercutidos en forma rápida. A pesar del optimismo demostrado por Mauricio Plazas Vega respecto al tema, se puede evidenciar que los países miembros de la CAN a pesar de haber suscrito las Decisiones respecto a la eliminación de la doble tributación y armonización del IVA, no han concretado en sus normativas internas lo establecido en las normas comunitarias, pasando mas bien a mostrar posiciones distantes al proteger los intereses políticos.

La CAN al no contar con la atribución normativa otorgada por los estados miembros se limita tan solo a dictar lineamientos o recomendaciones para los estados y que como vemos los estados son los que disponen si modifican o no sus normativas internas.

¹²⁹ Mauricio Alfredo Plazas Vega, *Derecho Tributario Comunitario – La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración: “Antecedentes de la armonización de mas normas andinas”*, Colombia, 2001, Legis Editores S.A., p.206.

CONCLUSIONES FINALES

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

La NPE implantada en Bolivia a partir de 1985 no solo cambió los patrones de comportamiento estatal económico, sino también modificó el sistema tributario, logrando sentar las bases sobre un número de impuestos “manejables” y adoptando políticas para reducir el contrabando y la evasión, además de fortalecer la Administración Tributaria (SIN).

En el Ecuador la adopción del dólar significó la pérdida en la toma de decisiones de tipo monetario, sin embargo, no quedaron rezagadas las relaciones comerciales a nivel mundial; así también se ha fortalecido el SRI mejorando las políticas y sistemas para evitar la evasión fiscal.

En ambos países en un momento de su historia se adoptó la figura del Impuesto al Valor Agregado (IVA), y en la actualidad casi todos los países del mundo lo incluyeron en sus legislaciones. El IVA se caracteriza por ser un impuesto indirecto, es decir que recae sobre el consumidor final, a pesar que este no es contemplado como sujeto pasivo, sino

como tercero; es un impuesto proporcional sobre el valor final de los bienes en la fase de ventas al consumo, equivalente al valor añadido a lo largo del proceso productivo.

La importancia que reviste el IVA en Bolivia y Ecuador es interesante, ya que se convierte en uno de los impuestos que mayores ingresos genera al gasto público, siendo las tarifas de 13% y 12% respectivamente (dentro de los lineamientos establecidos por la CAN).

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

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

que mientras mas elevado sea el gravamen es mayor su efecto en relación con las actividades sociales o individuales afectadas.

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

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

Existen opiniones acerca de los incentivos tributarios, en el sentido que son subsidios y no incentivos reales, sin embargo, no se debe olvidar que según el Pacto Andino se consideran subsidios a la devolución de los impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados, así como también de los gravámenes a la importación de materias primas, insumos y bienes intermedios que formen parte de las mercancías de exportación; sin embargo, los subsidios disfrazados de incentivos pueden ser favorables para la actividad exportadora, aunque no de manera que se pueda abusar, sino aplicado responsablemente, para que no afecte el gasto público de manera que sea negativo para el Estado; sino para que este sector crezca y la economía nacional también.

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

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

Como se vio a lo largo del trabajo, Bolivia presenta una amplia lista de leyes, decretos supremos, circulares que norman desde los principios hasta los procedimientos de devolución del IVA. Los principios básicos que se presentan en la Ley No.1489 para incentivar las exportaciones se enmarcan en el principio de neutralidad, y se establece dentro del alcance de la ley todas las mercancías y servicios del universo arancelario. El artículo 12 en particular establece el beneficio de la devolución de impuestos a los exportadores de mercancías y servicios; y el artículo 13 establece que se devolverá el IVA pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas, sin embargo no menciona a los servicios. El resto de las normas sobre las cuales se rige el procedimiento de devolución del IVA por concepto de exportaciones no menciona al sector de los servicios.

La legislación boliviana limita la devolución de impuestos, en este caso el IVA, a la importación de mercancías y servicios incorporados en el costo de la mercancía exportada (artículo 16 – Ley No.1489), no como establece la Decisión 388: “*por la adquisición de materia prima, insumos intermedios, servicios y bienes de capital nacionales o importados consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación*”. Con lo que se demuestra que a pesar que en Bolivia se ha tomado en cuenta las Decisiones de la CAN,

todavía falta perfeccionar en función de cumplir exactamente con las directrices señaladas por la normativa comunitaria. Respecto a la Decisión 599 en el tema de la exportación de servicios, en Bolivia el único servicio considerado para un beneficio tributario, es el transporte internacional de carga por carretera, pero que en todo caso, no se encuentra bajo el régimen de devolución del IVA, sino que se implementa la tasa cero, que ni contribuye a la neutralidad impositiva ni considera este tipo de transporte como exportación de servicios.

En Ecuador, también se establecieron como base de la devolución del IVA las directrices señaladas en las Decisiones 388 y 599. Al respecto, en las normas internas, la LRTI en el artículo 66 señala que “...*los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a: la producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con tarifa 12%, a la prestación de servicios gravados con tarifa 12%, o a la exportación de bienes y servicios, tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA ...*”. Sin embargo, el artículo 57 de la misma ley, contempla tan solo el crédito tributario por exportación de bienes; así también el artículo 72 establece los mecanismos para la devolución del crédito tributario: “*Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el IVA en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten...*”, el año 2001 se intentó modificar el tenor de este artículo incluyendo los servicios que se exporten, pero sin éxito alguno.

Sin embargo, la Ley No.2002-97 – Ley de Turismo (R.O. 733, 27-XII-2002) establece en el art. 31 que “*los servicios de turismo receptivo facturados al exterior se encuentran gravados con tarifa cero del IVA. Estos servicios prestados al exterior otorgan crédito tributario a la compañía turística registrada en el Ministerio de Turismo en virtud del artículo 66, numeral 1... El crédito tributario será objeto de*

devolución por parte del SRI...El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución será recuperado por el exportador de servicios en base a exportaciones futuras ”.

Lo que no deja lugar a dudas que los servicios, a pesar de ser tan restrictivo al área del turismo receptivo, están amparados por el crédito tributario y la devolución del IVA, a pesar que la Ley de Turismo fue promulgada el año 2002 y el art. 66 en discusión fue publicado el año 2001.

Las legislaciones de Bolivia y Ecuador, integran en sus normas internas especiales las directrices de las Decisiones comunitarias (aparte de los convenios bilaterales firmados unilateralmente) respecto a la armonización del IVA para las exportaciones y el principio de neutralidad impositiva, así también se respeta la cláusula de no discriminación fiscal respecto al trato comercial con otros países. Lamentablemente y a pesar que las leyes especiales demuestran el compromiso adquirido para evitar distorsiones en las exportaciones (en general), existen normas reglamentarias que tan solo y por conveniencia del gobierno de turno contemplan el procedimiento para devolución del IVA en la exportación de bienes, no así de servicio, originando que el principio de neutralidad no se aplique completamente.

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

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

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

- Que los gobiernos comprendan la importancia de corregir las distorsiones sobre la devolución del crédito tributario del IVA a los exportadores de bienes y servicios. Así como el impacto que ello produce en la economía, la producción, la inversión, el ahorro interno, el empleo, y en su propia política de Estado de fomentar las exportaciones.
- Que el poder ejecutivo dicte Decretos y Reglamentos que no modifiquen, alteren o distorsionen los convenios internacionales y leyes. Todo ello en pro de estimular la inversión y el ahorro, y buscar una verdadera armonización tributaria en la CAN.
- Que la Autoridad Tributaria actúe siempre en el marco de la ley, respetando el principio de legalidad por sobre la normativa reglamentaria, y corrija las distorsiones existentes en la devolución del crédito tributario a que tienen derecho los exportadores de bienes y servicios.
- Que los jueces y tribunales, custodios de la ley, comprendan el deber que tienen y la enorme responsabilidad que ello implica, de hacer respetar la seguridad jurídica representada en el principio constitucional de legalidad.

- Que los contribuyentes que se dediquen a la producción y comercialización de bienes y servicios que se exporten exijan sus derechos a la luz de la Constitución Política del Estado, los Tratados Internacionales y leyes internas, amparados en el marco tutelar de un estado de derecho.