

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
IAEN

ESCUELA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

“Monografía previa la obtención del Diplomado Superior en
Administración Tributaria”.

Título: *“La falta de equidad e igualdad en el Derecho que tenemos
los sujetos pasivos a la devolución del Crédito Tributario de IVA”.*

Autora: Marielisa del Rosario Cobos Cando

Tutora: Dra. Tatiana Pérez Valencia

Quito, Octubre de 2.011

Agradecimiento:

Un agradecimiento muy especial a mi tutora, Dra. Tatiana Pérez Valencia, no solo por su guía y colaboración en el presente trabajo, sino también por brindarme su voto de confianza al realizar ésta monografía así como los conocimientos impartidos durante la cátedra.

Además quiero agradecer a mis compañeros de aula, los cuales han sabido brindarme no solo conocimientos sino una amistad franca y sincera.

También un agradecimiento especial a la institución que me brindó la oportunidad de seguir en mi meta personal de progreso y superación, al IAEN .

Dedicatoria:

A mi razón de vida.... Mis amadas hijas Sammy y Sofy, por regalarme su tiempo y poder dedicarlo al estudio y superación personal, por encontrar cada mañana en sus sonrisas, besos y abrazos el deseo de seguir adelante y luchar por un mejor futuro.

A mi esposo Gabriel por toda su paciencia y cariño.

A mis padres por su apoyo incondicional, su amor y cariño.

A mis hermanas que son como mis hijas... Grace y Marianita, ustedes saben cuánto representan en mi vida.

CONTENIDO

| | |
|----------------------|---|
| DEDICATORIA..... | 2 |
| AGRADECIMIENTO | 3 |
| ÍNDICE | 4 |
| INTRODUCCIÓN..... | 6 |

CAPÍTULO I. Principios Constitucionales de Igualdad y Equidad.

| | |
|--------------------------------------------------|----|
| 1.1. Marco Constitucional..... | 7 |
| 1.2. Marco Legal..... | 9 |
| 1.3. La equidad con otros principios tributarios | |
| 1.3.1. Equidad e igualdad..... | 11 |
| 1.3.2. Equidad y Progresividad | 12 |
| 1.3.3. Equidad y Capacidad contributiva..... | 14 |
| 1.3.4. Equidad y Legalidad..... | 14 |

CAPÍTULO II. Las Devoluciones del Crédito Tributario del IVA

| | |
|--------------------------------------------------------|----|
| 2.1. Naturaleza Jurídica | |
| 2.1.1. Constitución Política del Ecuador | 16 |
| 2.1.2. Código Orgánico Tributario | 18 |
| 2.1.1. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno..... | 19 |
| 2.2. Análisis económico..... | 22 |

CAPITULO III. Casos Prácticos

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1. Caso 1. Devolución de IVA de un Profesional..... | 25 |
| 3.2. Caso 2. Devolución a Devolución del IVA pagado en compras realizadas por contribuyentes que tienen como actividad la exportación de servicios..... | 27 |
| 3.3. Caso 3. Devolución de IVA a sujetos pasivos que venden con tarifa 0%..... | 30 |
| 3.4. Caso 4. Cuotas de condominio | 31 |

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

| | |
|-----------------------|----|
| Conclusiones | 32 |
| Recomendaciones | 33 |

BIBLIOGRAFIA

| | |
|-------------------|----|
| Bibliografía..... | 34 |
|-------------------|----|

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo monográfico tiene como finalidad verificar el cumplimiento de los principios tributarios establecidos en la Constitución Política del Ecuador (Art. 300) los cuales buscan un Estado constitucional de Derecho y justicia, armonizar y equiparar los derechos de los ciudadanos relacionados con los principios tributarios establecidos en el Código Orgánico Tributario, dichos principios se contraponen y generan ciertos privilegios a un determinado grupo de contribuyentes relacionados con el Crédito Tributario de IVA y por ende generan desigualdad entre ellos.

Al tratar específicamente los principios de igualdad y equidad se demostrará cuál de los 2 principios debería prevalecer en el caso de que los ciudadanos (Constitución) o Sujetos Pasivos (Código Orgánico Tributario) al momento de solicitar una devolución o beneficiarse de un Crédito Tributario de IVA.

Este análisis de los principios buscará determinar si a pesar de estar establecido en un marco legal es justa la aplicación de la normativa legal para los sujetos pasivos y cómo se podría beneficiar del derecho a utilizar o solicitar devolución del Crédito Tributario de IVA, por lo que mediante algunos ejemplos se demostrará la falta de igualdad y equidad cuando el contribuyente puede hacer uso de su reclamo a la devolución del Crédito Tributario de IVA.

CAPÍTULO I. Principios Constitucionales de Igualdad y Equidad.

1.1. Marco Constitucional

A partir del 20 de octubre del 2008, el país cuenta con una nueva Constitución Política de la República, en donde se dan importantes cambios y uno de ellos es sobre el Régimen Tributario el cuál se establece en el Título VI, Capítulo Cuarto, Sección Quinta:

“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”¹

En base a lo expuesto anteriormente se puede apreciar que uno de los objetivos principales es el de buscar un sistema tributario de justicia, que garantice los Derechos a los contribuyentes y que la antigua concepción de la recaudación de tributos no sea sólo un instrumento de financiamiento público y sino que sea considerado como instrumento de política económica , más aún en países como el nuestro donde el discurso político se basa en la redistribución de las riquezas en favor de los sectores más deprimidos.

Tratando específicamente del principio de equidad que fue cambiado en la antigua Constitución por el de igualdad, debo hacer hincapié que el mencionado principio están en el actual Código Orgánico Tributario ² y que no solo se debería considerar dentro del ámbito tributario sino debería estar enmarcado en todas los aspectos en donde exista una regulación de un ordenamiento social colectivo.

¹ Art. 300. Constitución Política del Ecuador

² Código Orgánico Tributario. Art. 5. Principios Tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Mucho se ha discutido acerca de la naturaleza y alcance del principio de equidad en materia impositiva, y en algunos casos se lo ha confundido conceptualmente con el principio de igualdad, siendo necesario por tanto el aclarar si existen elementos propios y diferenciadores que determinen que la equidad puede ser entendida y aplicada de forma directa en el “régimen tributario” o inclusive si afecta o no a un tributo en particular. La equidad está consagrada como principio tributario en el art.300 de nuestra Constitución, mientras que la igualdad está específicamente contemplada como principio tributario en el Art. 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Equidad es el Principio que permite dar a cada quien lo que le corresponde, basándose en la aceptación de que existen diferencias entre quienes formamos una sociedad. La equidad es el respeto, la tolerancia, es aprender a convivir entre seres diferentes. La equidad busca el equilibrio entre desiguales. Estas diferencias deben ser tomadas en cuenta a fin de que en base a desigualdades materiales se puedan encontrar las condiciones de igualdad real.

“ La equidad también se entiende como el respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos”³

Por lo que el principio de equidad debería entenderse como aquella obligación de darle a cada persona lo que legítimamente le corresponde y que dicho principio de equidad en el régimen fiscal viene a ser el marco de desarrollo y de ejercicio de todos los demás principios ya que la potestad que tienen los diferentes órganos recaudadores de tributos propone un sistema tributario con responsabilidad y justicia.

Si ser equitativo es saber repartir, y si la equidad está establecido constitucionalmente como principio rector del régimen tributario, resulta entonces que, las normas tributarias, la gestión administrativa de los órganos

³ Apuntes de Derecho Material Tributario, Dra. Tatiana Pérez Valencia , Notas de Clase: Diplomado en Administración Tributaria IAEN. 2010.

recaudadores de tributos y las resoluciones de las autoridades administrativas y judiciales en cuyas manos se ha depositado la potestad de resolver controversias en materia tributaria, deben por todas las consideraciones hacer aquella referencia a una repartición equitativa de las cargas tributarias, pues en esto consiste la aplicación del principio de equidad en el régimen tributario.

1.2. Marco Legal

Dentro del marco legal en el cual se establece los principios tributarios, se establece que “ *El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad*”.⁴ por lo que en materia tributaria la igualdad está estrechamente vinculada con la capacidad contributiva y que quienes están dentro de los mismos parámetros contribuirán con el Estado en la misma medida y en cantidades diferentes aquellos en mejores o peores condiciones para cumplir con su deber.

Es importante reconocer que actualmente las reformas existentes en las leyes buscan armonizar regulaciones y priorizar derechos para todos los ciudadanos no solo en el aspecto tributario sino a nivel general en donde no se vea afectado el goce de ningún derecho fundamental para ningún ciudadano. Además es importante no olvidarse de analizar los conceptos de famosos tratadistas tributarios como Héctor Villegas (argentino) el mismo que señala que los principios de equidad e igualdad se relacionan axiológicamente⁵.

⁴ Art. 5. Principios Tributarios, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

⁵ En su Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario, señaló textualmente que “ las nociones de igualdad, equidad y proporcionalidad permiten pensar lo siguiente: la igualdad a que se refiere la Constitución como base del impuesto es la contribución de todos los habitantes según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto se complementa con el de proporcionalidad que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada. A su vez estos conceptos se refuerzan axiológicamente con la equidad, que se pone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable, Esto es lo que para nosotros se desprende inequívocamente del espíritu de la Constitución, conforme el objetivo deseado por sus autores, que cada persona contribuya a la cobertura de los gastos estatales en “equitativa proporción” a la aptitud económica del pago público, es decir a su capacidad contributiva.

Otra definición importante es la de Mauricio Plazas Vega en el cual la equidad de modo general presenta dos facetas distintas, las que el autor identifica de conformidad con el distinto rol a desempeñar: “en primer lugar, como principio general de derecho” y por otra parte “la equidad como criterio de referencia para la estructuración normativa de los sistemas tributarios con las dos expresiones que hoy se consideran tradicionales, como son la equidad horizontal y la equidad vertical (tratamiento igual para iguales y desigual para desiguales)”⁶

En un régimen constitucional como el ecuatoriano, la equidad es un principio con especificidad propia para lo tributario mientras que la igualdad es un principio general, y en este marco, cómo encontrar puntos de coordinación entre estos dos conceptos.

Las diferentes conceptualizaciones referidas nos llevan así mismo a concluir que la equidad no es una condición que pueda asignarse a un tributo en particular, sino que es una característica atribuible al régimen tributario en su conjunto. Efectivamente, cuando admitimos que la equidad se compagina con la justicia o con la capacidad contributiva, tenemos que aceptar que no es posible analizar su existencia respecto de un solo tributo en particular, ya que se trata de mandatos que por su dimensión material y por su subjetividad, son mensurables únicamente en el conjunto del régimen tributario, y teniendo siempre en la mira el sistema económico en el que éste se inserta.

⁶ Mauricio Plazas Vega, “Los principios constitucionales del derecho tributario”, en Cristian Pardo Schlesinger y Carlos Parra Dussan (edit.), *Teoría Constitucional*, Bogotá, Universidad del Rosario, 2006, p. 113. Al respecto, la Corte Constitucional Colombiana ha dicho que la equidad en sentido horizontal “exige que las instituciones sean aplicadas de una manera razonable y uniforme a todos los contribuyentes con ingreso real igual”, mientras que a partir del criterio vertical, la equidad demanda que “a cada contribuyente se le debe imponer una obligación conforme a sus niveles de ingreso”

1.3. LA EQUIDAD CON OTROS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

La Constitución del Ecuador ha establecido en su artículo 300 los principios que rigen al sistema impositivo. A más de la equidad, estos principios son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Una de las preguntas frecuentes sobre este tema es conocer si alguno de estos principios tiene supremacía de aplicación sobre otro u otros, si es posible que en un caso particular puedan existir conflictos y choques entre estos postulados básicos, y en caso de que sí existan, cuáles serían los caminos para resolver dichos problemas.

“Es claro que todos (los principios) son interdependientes, que no significa nada más que son necesarios, incluyentes y dependientes entre cada uno. ...buscan ser parte de un sistema integral y articulado que genere un solo resultado..., pero también buscan, subsistir individualizados pero entrelazados en sus objetivos y efectos”⁷

Es decir, en principio de equidad con los otros principios se debe considerar que la norma constitucional se encuentra mezclada por principios materiales y principios técnicos.⁸

1.3.1. La equidad y el principio de igualdad

En materia tributaria se los confunde a estos dos principios, tradicionalmente se ha presentado el principio de igualdad tributaria tanto en doctrina como en la normativa como aplicativo al sistema impositivo.

⁷ PEREZ VALENCIA, Tatiana, La Equidad en la Administración Tributaria, ponencia de IEDT, pg. 11.

⁸ Los principios de progresividad, generalidad y equidad son materiales porque afecta directamente a la obligación tributaria, mientras que los principios de eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia recaudatoria están enfocados a la administración en su poder de gestor tributario.

Se decía que son principios complementarios toda vez que pueden ser los justificativos para explicar la no discriminación en casos que aparentemente podrían presentarse como violatorios de este principio. “...*La inclusión expresa de la equidad como principio tributario dentro de la Constitución, sirve de justificación a tratos desiguales entre personas o sujetos de desigualdad de condiciones,...*”⁹

La Equidad debe pensarse en un régimen de reconocimiento de las desigualdades, el asunto de fondo se centra en establecer cómo conseguir que esas desigualdades desemboquen en la vigencia de un sistema tributario en el que todos se sientan afectados en la misma medida por la obligación de pago de tributos, ello deviene de la concepción misma que hemos anotado de equidad, entendiéndose que en un régimen equitativo, aun cuando los valores o tarifas de las cargas soportadas por cada sujeto sean distintas, el efecto al final es que todos ven afectado su patrimonio en la misma medida, así se habrá conseguido darle a cada quien lo suyo, imponiéndole obligaciones conforme le corresponda a cada quien en la medida en que lo permita su capacidad de pago. Equidad entonces implica un régimen de igualdad en las cargas impuestas, pero aplicada esa igualdad en sentido horizontal, tratando de manera similar solamente a quienes se encuentren en similares condiciones de pago, pero distinto de aquellos que cuenten con capacidades diferentes.

1.3.2. Equidad y Progresividad

La equidad consiste en la repartición de las cargas tributarias, en función de lo que dada nuestra capacidad de pago nos corresponda, entonces resulta que la progresividad del tributo se somete también a esta condicionante.

Debe tenerse en cuenta que los tributos progresivos no son justos, sino que esa progresividad debe reflejar un aumento o disminución progresiva de la tarifa, y consecuentemente del gravamen atribuido, en función de las

⁹ LEWIN FIGUEROA, Alfredo, *Principios de Equidad y de Igualdad en Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Ed. U. de los Andes e ICDT, Bogotá, 2002, pgs. 67

manifestaciones de riqueza, o demostraciones de capacidad contributiva que en cada rango de sujetos del tributo se demuestren.

Se ha sostenido, y con razones fundadas, que la progresividad tributaria no necesariamente debe manifestarse en cada tributo vigente en el régimen tributario, sino que es el régimen en su conjunto el que debe demostrar que conforme aumenta o disminuye la capacidad contributiva de los sometidos a la prestación tributaria, el gravamen aumenta o disminuye.

Este criterio debe trasladarse también a la opinión que sobre la aplicación del principio de equidad se exponga, cuando se trate de considerar si la equidad tributaria debe manifestarse en cada tributo vigente en el sistema, o si es el sistema tributario en su conjunto el que debe gozar del atributo de manifestar un criterio de equidad en la repartición de las cargas fiscales.

Es opinión personal que, quizá el principio tributario con el que más similitud guarda el criterio de equidad, es precisamente con el de progresividad del tributo pues, si hemos manifestado que la equidad tributaria debe manifestarse en los hechos, distribuyendo las cargas fiscales según nuestra capacidad contributiva y que así podremos afirmar que en orden a los gravámenes atribuidos se ha dado a cada quien lo que le corresponde; ocurre también que, el acto de distribución de las cargas en cada sujeto, estará basado a la condicionante de que, mientras mayor sea la demostración de capacidad de pago, mayor será la carga atribuida a ese sujeto.

Al aplicar la progresividad en el sistema tributario respetando el principio de equidad, implica a su vez que habrá que repartir las cargas a cada uno según su capacidad de pago; y que, mayores gravámenes les tocará soportar a quien mayor capacidad de pago demuestre. El que más tiene, más le toca en tratándose de gravámenes tributarios.

1.3.3. Equidad y Capacidad Contributiva

El principio de capacidad contributiva se deriva de las exigencias de igualdad, la capacidad económica y/o capacidad contributiva establece precisamente la diferencia y el logro de la igualdad a través de la equidad permite obtener igualdad real.

La vinculación de la capacidad contributiva con el principio de igualdad es innegable, en tanto en cuanto la igualdad es “la prohibición de discriminaciones tributarias”. Tratando de ubicar el ámbito en el que se desenvuelven la equidad y la igualdad, puedo afirmar que la aplicación de la equidad en las situaciones de desigualdad, con el paso del tiempo conduce a la igualdad no solo en el campo tributario sino en general, en el ámbito social y humano.¹⁰

Es importante no olvidarse que uno de los deberes y responsabilidades que se establece a los ciudadanos de nuestro país es “*cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley*”¹¹, por lo que los tributos han de establecerse de acuerdo a los indicios de capacidad contributiva, entendiéndose éstos como: patrimonio, rentas, actos de consumo, actos de comercio exterior, actos de liberalidades (herencias, legados y donaciones).

1.3.4. Equidad y Legalidad

A pesar de que entre los principios de la tributación recogidos por la Constitución de 2008, no se hace referencia al principio de legalidad, en otros artículos de la misma, en forma expresa o tácita se hace referencia a lo importante que es el respecto a las normas legales que rigen en el País. De esta manera cobra absoluta validez e importancia en el desenvolvimiento de cualquier actividad dentro del Estado, el respeto a la Constitución y a las Leyes de la República, de aquí precisamente surge la necesidad de que prevalezca el

¹⁰ PALAO TABOADA, C. “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”. Editorial Milano.

¹¹ Art. 83 Num 15. Constitución Política del Ecuador.

principio de legalidad y con ello, exista absoluto respeto a todas las Leyes, reglamento, circulares, etc. que se encuentren vigentes,.

En este sentido, José Larraz afirma: “Las leyes fiscales, por su naturaleza y carácter, no pueden tener interpretación extensiva en perjuicio del contribuyente, sino que habrán de aplicarse sujetándose con estricto rigor a su letra” (principio de Legalidad)¹²

Existe abundante jurisprudencia española que establece la estricta aplicación de las normas legales, precisamente para evitar que exista inseguridad jurídica, Así en sendas sentencias se dice: “ ...Las obligaciones tributarias se han de ejecutar según el tenor literal del precepto impositivo sin interpretaciones extensivas.” “Las leyes fiscales, por su naturaleza y carácter, no pueden tener interpretación extensiva en perjuicio del contribuyente, sino que se han de aplicar con estricto rigor, según la letra” “... Las leyes fiscales se han de aplicar según sus propios términos cuando éstos son claros y precisos”¹³

¹² LARRAZ, José.- METODOLOGIA APLICATIVA DEL DERECHO TRIBUTARIO.- editorial Revista de Derecho Privado.- Madrid.

¹³ IBID 12.

CAPÍTULO II. Las Devoluciones del Crédito Tributario del IVA.

2.1. Naturaleza Jurídica

2.1.1. Constitución Política del Ecuador

Es importante analizar que la política tributaria dentro de la política fiscal es aquel que nos permite tomar acciones a realizar en materia de tributos y en el caso que nos ocupa en cuanto a impuestos internos para financiar un presupuesto estatal, es decir con fines meramente recaudatorios, así también tenemos fines extra fiscales como el de constituirse en una herramienta para redistribuir riqueza, proteger a un sector, etc.

Al respecto la actual Constitución de la República del Ecuador establece:

“ La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

- 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.*
- 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.*
- 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”¹⁴*

Considerando ahora conforme a nuestro presupuesto general, tenemos una estructura de los ingresos no petroleros de la siguiente manera:

INGRESOS NO PETROLEROS

❖ NO PETROLEROS

- Tributarios
 - ◆ A los bienes y servicios
 - IVA
 - ICE
 - ◆ A la renta

¹⁴ Constitución Política del Ecuador. Art. 285. Política Fiscal.

- ◆ Al comercio internacional
- ◆ A los vehículos
- ◆ Otros
- No Tributarios
- Transferencias

De la información estadística de las Memorias del Banco Central del Ecuador en el año 2009 tenemos que en el Ecuador dentro de los ingresos no petroleros los ingresos tributarios representan alrededor del 85% y los no tributarios y transferencias el 15%. Así mismo dentro de los ingresos tributarios el Impuesto al Valor Agregado IVA es el más representativo el mismo que representa el 45% de los ingresos no petroleros y el 55% de los ingresos tributarios, alcanzando un 6.9% del PIB.

Aproximadamente el 51% de las recaudaciones del IVA son de la tributación gravada a las importaciones, mientras que el 49% a las operaciones realizadas en el mercado nacional. Es importante señalar que cuando la tasa del IVA era del 10% (hasta año 1999) generaba una recaudación de alrededor del 3.5% del PIB desde enero del 2000 en adelante con la tasa del 12% representan un 7% del PIB.

En consecuencia con los datos anotados, es importante e imprescindible, que el Gobierno fomente una nueva y no solo mayor sino mejor manera de recaudar el Impuesto al Valor Agregado pero no solo recaudar sino dando lugar a las normas legales citadas, es decir, respetando los principios establecidos de equidad e igualdad.

*“ El IVA perfecto sería aquel que tenga un efecto neutro en la economía”*¹⁵

¹⁵ Revista Gestión. Noviembre 2008. No. 173. SILVA, Roberto: “Un IVA progresivo para el Ecuador si existe”. Pag. 58-60.

El IVA en el Ecuador es un impuesto regresivo, es decir, que quien menos gana más paga y quien más gana menos paga, lo cual genera conflictividad con las leyes vigentes, y más que esto una inequidad y desigualdad arraigada, por esto es necesario que se tomen correctivos legales en la nueva Ley de Equidad Tributaria, y en el caso planteado permitir que el IVA tienda a tener un efecto neutro y en la medida posible sea un impuesto progresivo tanto horizontalmente como verticalmente, es decir, si dos contribuyentes tienen iguales características deben ser tratados de igual manera y además los contribuyentes con diferente capacidad de pago deberían pagar diferentes cantidades de impuesto al valor agregado.

2.1.2. Código Orgánico Tributario

Antes de ir con el análisis sobre las Devoluciones del crédito tributario del IVA, es importante recordar que *“solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”*.¹⁶

En base a lo establecido en el artículo anterior las devoluciones de crédito tributario de IVA solo estarán regidos por lo establecido en la Ley y en el Reglamento, por lo que sería necesario hacer el análisis respectivo de la ley y si dentro de éste violenta los principios de equidad e igualdad que hemos venido tratando en el capítulo anterior.

“ Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirá como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de

¹⁶ Art. 3. Código Orgánico Tributario.

estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional “. ¹⁷

Por lo que los tributos son ingresos públicos de “Derecho Público” que son impuestos unilateralmente por la Administración Tributaria como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir

2.1.3. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

El Régimen Tributario Ecuatoriano contempla un impuesto monofásico de tipo indirecto, denominado “Impuesto al Valor Agregado” y lo define como el “impuesto que grava el valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes inmuebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y condiciones que prevé esta ley”.¹⁸

Con esta definición, el IVA es un impuesto objetivo que se encarga de recaudar rubros económicos para el Estado, derivados de las actividades comerciales denominadas transacciones o transferencias. Es decir es un tributo que grava el consumo de las personas ya sean naturales o jurídicas.

No obstante, en nuestro país existen dos ámbitos que caracterizan al IVA, estos son la figura de la tarifa diferenciada, evidenciada en las tarifas 12% a la mayoría de los bienes y servicios y una tarifa del 0% a ciertos bienes y servicios considerados como sensibles dentro de nuestra economía; y el otro ámbito es la

¹⁷ Art. 6. Fines Tributarios. Código Orgánico Tributario.

¹⁸ Art. 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno. (23 de Diciembre de 2009).

no exclusión que el sistema ecuatoriano otorga a ciertas transferencias que no están gravadas con ninguna tarifa.

De lo mencionado en el párrafo anterior, se desprende que el IVA es un impuesto altamente regresivo, ya que la imposición a los bienes y servicios consumibles no genera el mismo efecto económico y financiero en quien lleva a cabo el consumo, ya que este impuesto no considera los niveles de ingresos de los consumidores, por ende tampoco toma en consideración el poder adquisitivo de los mismos, simplemente grava el objeto que en este caso es el consumo de bienes y servicios tributables.

La neutralidad del impuesto solo es posible cuando el sistema no da opciones a que el sujeto pasivo del impuesto adopte comportamientos o figuras legales para beneficiarse en relación a los demás sujetos pasivos de la imposición y el pago del IVA.

Con respecto al crédito tributario de IVA se resume lo siguiente:

El crédito tributario de IVA en el Ecuador siempre se compensará en función al tipo de venta que tenga el contribuyente, es decir, la diferencia entre el IVA Cobrado menos el IVA Pagado en las compras, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Sea el IVA pagado en la adquisición de activos fijos.
- Tengan relación directa e inequívoca con la actividad comercial y productiva.
- Tengan relación directa e inequívoca con el giro del negocio.
- Estén sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en la normativa legal.

Todas las personas (naturales o jurídicas) que vendan bienes o servicios con tarifa 12% podrán compensar la totalidad del IVA Pagado de sus compras en su

totalidad, siempre y cuando genere los ingresos suficientes para compensar los valores.

Cuando la totalidad de sus ventas sean 0%, el IVA de sus compras se registraría al costo o gasto deducible.

Cuando exista Ventas con tarifa 12% y 0% tendrán derecho a crédito tributario y a devolución en los siguientes casos :

- Cuando son Exportadores
- Cuando son Proveedores Directo de Exportadores
- Cuando se comercialice paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador.

En el Ecuador existen 2 tipos de crédito tributario de IVA:

- Crédito Tributario de IVA por Adquisiciones e Importaciones
- Crédito Tributario por Retenciones en la Fuente de IVA.

En el caso de Devoluciones de IVA, se devolverá el IVA pagado de las siguientes instituciones:

- Universidades y escuelas politécnicas.
- Junta de Beneficencia de Guayaquil.
- Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.
- Fe y Alegría
- Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas.
- Sociedad de Lucha Contra el Cáncer –SOLCA
- Cruz Roja Ecuatoriana
- Fundación Oswaldo Loor

Además se devolverá a las agencias especializadas internacionales, organismos no gubernamentales y las personas jurídicas de derecho privado que hayan sido designadas ejecutoras en convenios internacionales, créditos de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales tales como el Banco

Mundial, la Corporación Andina de Fomento y el Banco Interamericano de Desarrollo BID; siempre que las importaciones o adquisiciones locales de bienes o servicios se realicen con cargo a los fondos provenientes de tales convenios o créditos para cumplir los propósitos expresados en dichos instrumentos

2.2. ANALISIS ECONÓMICO

En base a las cifras expuestas en la página Web del SRI, se pudo obtener la siguiente información.

| | Meta inicial 2010 ⁽²⁾ | Meta Reprogramada 2010 ⁽³⁾ | Recaudación Ene - Dic 2009 | Recaudación Ene - Dic 2010 |
|-----------------------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| TOTAL BRUTO ⁽⁵⁾ | | | 6.890.276.702 | 8.073.765.572 |
| Notas de Crédito y Compensaciones | | | 197.023.128 | 209.097.670 |
| TOTAL EFECTIVO ⁽⁶⁾ | 7.641.293.251 | 8.014.981.945 | 6.849.788.472 | 8.357.203.224 |
| TOTAL GLOBAL ⁽⁷⁾ | 7.370.231.251 | 7.570.297.417 | 6.693.253.574 | 7.864.667.902 |
| Devoluciones | (271.062.000) | (444.684.528) | (156.534.898) | (492.535.321) |
| Devoluciones de I. Renta | | | (34.240.702) | (74.932.168) |
| Devoluciones IVA | | | (120.949.711) | (415.604.864) |
| Devoluciones Otros | | | (1.344.485) | (1.998.289) |
| IMPUESTOS DIRECTOS | | | | |
| Impuesto a la Renta Recaudado | 2.743.599.318 | 2.478.478.234 | 2.551.744.962 | 2.428.047.201 |
| Retenciones Mensuales | 1.562.219.576 | 1.609.335.600 | 1.406.323.115 | 1.571.464.356 |
| Anticipos al IR | 411.178.308 | 322.104.628 | 376.192.413 | 297.766.660 |
| Saldo Anual ⁽⁸⁾ | 770.201.434 | 547.038.006 | 769.229.434 | 558.816.186 |
| Impuesto Ingresos Extraordinarios ⁽¹⁾ | | 231.035.006 | | 560.608.264 |
| Impuesto a los Vehículos Motorizados | 117.132.000 | 187.828.700 | 118.096.579 | 155.628.030 |
| Salida de Divisas | 337.295.000 | 338.189.962 | 188.287.257 | 371.314.941 |

| | | | | | |
|--|--------------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| | Activos en el exterior | 32.653.000 | 34.832.526 | 30.398.991 | 35.385.180 |
| | RISE | 3.771.000 | 5.519.988 | 3.666.791 | 5.744.895 |
| | Regalías y patentes de conservación minera | | 10.202.791 | | 12.513.117 |
| | Tierras Rurales | | 0 | | 2.766.438 |
| | SUBTOTAL IMPUESTOS DIRECTOS | 3.234.450.318 | 3.286.087.207 | 2.892.194.579 | 3.572.008.066 |

| | | | | | |
|----------------------|--------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| IMPUESTOS INDIRECTOS | Impuesto al Valor Agregado | 3.857.745.000 | 4.156.697.583 | 3.431.010.324 | 4.174.880.124 |
| | IVA de Operaciones Internas | 2.212.745.000 | 2.464.292.404 | 2.106.140.287 | 2.506.451.046 |
| | IVA Importaciones | 1.645.000.000 | 1.692.405.179 | 1.324.870.037 | 1.668.429.078 |
| | Impuesto a los Consumos Especiales | 466.215.000 | 508.288.822 | 448.130.291 | 530.241.043 |
| | ICE de Operaciones Internas | 365.644.000 | 378.699.844 | 350.866.626 | 392.058.663 |
| | ICE de Importaciones | 100.571.000 | 129.588.977 | 97.263.665 | 138.182.380 |
| | SUBTOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS | 4.323.960.000 | 4.664.986.404 | 3.879.140.615 | 4.705.121.167 |

| | | | | | |
|-------|-------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Otros | Intereses por Mora Tributaria | 37.684.607 | 27.958.787 | 35.864.426 | 39.281.608 |
| | Multas Tributarias Fiscales | 36.595.000 | 33.509.691 | 34.920.322 | 38.971.467 |
| | Otros Ingresos | 8.603.326 | 2.439.855 | 7.668.530 | 1.820.916 |
| | SUBTOTAL OTROS | 82.882.933 | 63.908.333 | 78.453.278 | 80.073.991 |

FUENTE.- www.sri.gob.ec

Con respecto a porcentajes:

| | | Cumplimiento meta inicial | Cumplimiento meta reprogramada | Crecimiento Nominal 2010/2009 | Participación de la recaudación 2010 |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------|---------------------------|--------------------------------|-------------------------------|--------------------------------------|
| TOTAL BRUTO ⁽⁵⁾ | | | | 17,2% | |
| Notas de Crédito y Compensaciones | | | | 6,1% | |
| TOTAL EFECTIVO ⁽⁶⁾ | | 109,4% | 104,3% | 22,0% | 100,0% |
| TOTAL GLOBAL ⁽⁷⁾ | | 106,7% | 103,9% | 17,5% | |
| Devoluciones | | 181,7% | 110,8% | 214,6% | |
| Devoluciones de I. Renta | | | | 118,8% | |
| Devoluciones IVA | | | | 243,6% | |
| Devoluciones Otros | | | | 48,6% | |
| IMPUESTOS DIRECTOS | Impuesto a la Renta Recaudado | 88,5% | 98,0% | -4,8% | 43% |
| | Retenciones Mensuales | 100,6% | 97,6% | 11,7% | |
| | Anticipos al IR | 72,4% | 92,4% | -20,8% | |
| | Saldo Anual ⁽⁸⁾ | 72,6% | 102,2% | -27,4% | |
| | Impuesto Ingresos Extraordinarios ⁽¹⁾ | | 242,7% | | |
| | Impuesto a los Vehículos Motorizados | 132,9% | 82,9% | 31,8% | |
| Salida de Divisas | | 110,1% | 109,8% | 97,2% | |

| | | | | | |
|--------------------------------------|--------------------------------------------|---------------|---------------|--------------|-----|
| | Activos en el exterior | 108,4% | 101,6% | 16,4% | |
| | RISE | 152,3% | 104,1% | 56,7% | |
| | Regalías y patentes de conservación minera | | 122,6% | | |
| | Tierras Rurales | | | | |
| | SUBTOTAL IMPUESTOS DIRECTOS | 110,4% | 108,7% | 23,5% | |
| IMPUESTOS INDIRECTOS | Impuesto al Valor Agregado | 108,2% | 100,4% | 21,7% | 56% |
| | IVA de Operaciones Internas | 113,3% | 101,7% | 19,0% | |
| | IVA Importaciones | 101,4% | 98,6% | 25,9% | |
| | Impuesto a los Consumos Especiales | 113,7% | 104,3% | 18,3% | |
| | ICE de Operaciones Internas | 107,2% | 103,5% | 11,7% | |
| | ICE de Importaciones | 137,4% | 106,6% | 42,1% | |
| SUBTOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS | 108,8% | 100,9% | 21,3% | | |
| Otros | Intereses por Mora Tributaria | 104,2% | 140,5% | 9,5% | 1% |
| | Multas Tributarias Fiscales | 106,5% | 116,3% | 11,6% | |
| | Otros Ingresos | 21,2% | 74,6% | -76,3% | |
| | SUBTOTAL OTROS | 96,6% | 125,3% | 2,1% | |

FUENTE.- www.sri.gob.ec

Antes de proceder con el respectivo análisis económico no debemos olvidar que el Estado en su Art. 300 de la Constitución “priorizará los impuestos directos y progresivos” por lo que según los cuadros en referencia se puede apreciar que la mayor cantidad de recaudación tributaria se encuentra en los impuestos indirectos que por su misma naturaleza tienden a ser regresivos.

Ingresando en el tema específico del IVA, vemos que la mayor parte del ingreso tributario corresponde a este impuesto, por lo que es importante analizar si existe alguna violación de los principios tributarios relacionados con el tema de IVA y su devolución.

Inicialmente se puede decir que SI existe violación al no “priorizar” los impuestos directos y que el IVA (impuesto Indirecto) corresponde el 50,49% de la recaudación total de los tributos.

CAPITULO III. Casos Prácticos

3.1. CASO 1.- Devolución del Crédito Tributario de IVA de un profesional

Un profesional (persona natural) que presta sus servicios con tarifa 12% a empresas (solo personas jurídicas) donde le retienen el 100% de su IVA Ventas. Qué pasa con el IVA que pagó por sus compras que sirvieron para mejorar sus ingresos (por ejemplo arriendo de la oficina que utiliza, compra de suministros ,etc).

| | Subtotal | IVA |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| IVA Cobrado | 40.000,00 | 4.800,00 |
| (-) IVA pagado | -20.000,00 | -2.400,00 |
| Subtotal | | 2.400,00 |
| (-) Retenciones de IVA | | 4.800,00 |
| Saldo crédito tributario | | 2.400,00 |

En el ejemplo expuesto (Caso1) el contribuyente tiene derecho a la devolución del crédito tributario de IVA en su totalidad ya que su crédito tributario se sustenta en las retenciones en la fuente de IVA que le efectuaron y por eso puede solicitar la devolución de dicho crédito siempre que en sus 6 próximos meses mantenga dicho comportamiento y su crédito tributario de IVA solo sea por la retenciones en la fuente antes mencionadas.

Pero si el mismo contribuyente (PN) durante ese mes pagó más su IVA de sus compras no podrá compensar el Crédito tributario.

| | Subtotal | Iva |
|----------------|-----------------|------------|
| IVA Cobrado | 40.000,00 | 4.800,00 |
| (-) IVA pagado | -50.000,00 | -6.000,00 |
| Subtotal | | -1.200,00 |

| | |
|---------------------------------|-----------------|
| (-) Retenciones de IVA | 4.800,00 |
| Saldo crédito tributario | 6.000,00 |
| CT por Adquisiciones | 1.200,00 |
| CT por Retenciones | 4.800,00 |

Como se puede apreciar al momento de solicitar devolución solo podrá pedir el contribuyente la devolución por las retenciones ya que el crédito que tiene por su IVA pagado solo podrá compensarse cuando sus ventas sean superiores y sobre todo no le retengan la totalidad del IVA, caso contrario perderá dicho dinero por el pago de su IVA compras.

Continuando con el mismo ejemplo en compras y ventas de los siguientes meses con el siguiente cuadro:

| | Mes 1 | Mes 2 | Mes 3 | Mes 4 |
|---------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| IVA Cobrado | 4.800,00 | 4.000,00 | 3.500,00 | 4.500,00 |
| (-) IVA pagado | -6.000,00 | -3.000,00 | 4.000,00 | 4.000,00 |
| Subtotal a Pagar | -1.200,00 | 1.000,00 | -500,00 | 500,00 |
| | | | | |
| CT por Adquisiciones | | 1.200,00 | 200,00 | 700,00 |
| CT por Retenciones | | 4.800,00 | 8.800,00 | 12.300,00 |
| Retenciones de IVA | 4.800,00 | 4.000,00 | 3.500,00 | 4.500,00 |
| Saldo crédito tributario | 4.800,00 | 10.000,00 | 13.000,00 | 17.000,00 |
| | | | | |
| CT por Adq. próximo mes | 1.200,00 | 200,00 | 700,00 | 200,00 |
| CT por Ret próximo mes | 4.800,00 | 8.800,00 | 12.300,00 | 16.800,00 |

Como se demuestra el Crédito Tributario de IVA de este contribuyente en el caso de CT de IVA por Adquisiciones NO podrá solicitar su devolución ya que según la LORTI no estipula este tipo de derecho, sin embargo, el principio de equidad que se entiende como el respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos se estaría violentando ya que no podría solicitar su devolución.

Y en el caso de el crédito tributario de IVA por Retenciones, según el Art. 69 de la LORTI podrá solicitar su devolución siempre y cuando por cualquier circunstancia “evidente” se presuma que el crédito tributario resultante no podrá ser compensado con el IVA causado dentro de los seis meses inmediatos siguientes, el sujeto pasivo podrá solicitar al Director Regional o Provincial del Servicio de Rentas Internas la devolución o la compensación del crédito tributario originado por retenciones que le hayan sido practicadas.

Por lo que el sujeto pasivo tendrá que esperar para la devolución del pago de este dinero por retenciones.

3.2. CASO 2.- Devolución del IVA pagado en compras realizadas por contribuyentes que tienen como actividad la exportación de servicios

El artículo 66 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno vigente a partir de enero del ejercicio fiscal 2011, establece que los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y servicios pueden utilizar como crédito tributario el IVA pagado en las compras que realicen¹⁹.

¹⁹ LORTI. Art. 66.- Crédito tributario.- El uso del crédito tributario se sujetará a las siguientes normas:

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

Adicionalmente, el artículo 57 del mismo Cuerpo Legal establece que los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes tienen derecho a solicitar al Servicio de Rentas Internas, la devolución del IVA pagado en las compras que realicen, siempre y cuando hayan actuado como agente de retención del 100% del IVA a sus proveedores.

Finalmente, el numeral 3 del artículo 10 del mismo Cuerpo Legal citado, indica que no constituye gasto deducible los impuestos por los cuales se pueda obtener crédito tributario²⁰. Esta situación ocasiona que por el IVA pagado en las compras realizadas por los contribuyentes que se dediquen a la exportación de servicios, no se pueda acceder al derecho a la devolución, no se lo puede utilizar como gasto deducible y se genera una acumulación de un activo para el cual no existe disposición legal sobre el tratamiento que debería aplicarse para el efecto.

Por las razones indicadas, al momento de realizar un estudio de factibilidad para realizar actividades relacionadas con la exportación de servicios, el IVA que se debe pagar en las compras de bienes y servicios debe ser considerado como una pérdida. Por ejemplo, considerando los datos presentados en el siguiente cuadro, se puede apreciar que se genera una pérdida de USD \$ 182.172,86 al exportar servicios, respecto de los resultados que puede obtener el mismo contribuyente si exportara bienes, debido a que en ese caso si puede recuperar el IVA pagado en compras.

²⁰ LRTI. Art. 10 DEDUCCIONES Num 3.- Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso, con exclusión de los intereses y multas que deba cancelar el sujeto pasivo u obligado, por el retraso en el pago de tales obligaciones. No podrá deducirse el propio impuesto a la renta, ni los gravámenes que se hayan integrado al costo de bienes y activos, ni los impuestos que el contribuyente pueda trasladar u obtener por ellos crédito tributario;

| Concepto | Exportador de Servicios | Exportador de Bienes |
|-----------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------|
| Ventas | 4.000.000,00 | 4.000.000,00 |
| Gastos por compras IVA 0% y no gravadas | 1.700.000,00 | 1.700.000,00 |
| Gastos por compras IVA 12% | 1.517.857,14 | 1.517.857,14 |
| Gasto IVA no deducible | 182.142,86 | |
| Total costos y gastos | 3.400.000,00 | 3.217.857,14 |
| Utilidad | 600.000,00 | 782.142,86 |

La diferencia que se presenta en el ejemplo propuesto evidencia el incumplimiento de uno de los principios que establece el artículo 5 del Código Orgánico Tributario “la igualdad”, en vista que dos exportadores con los mismos niveles de ventas y compras, obtienen una rentabilidad distinta debido a que el que exporta servicios tiene un tratamiento tributario distinto a aquel que exporta bienes.

Por lo indicado, considero también que se debería establecer una reforma en la Ley Orgánica de Régimen tributario Interno a efectos de reconocer el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado por el IVA pagado en las compras que realizan los contribuyentes que se dedican a la exportación de servicios, en vista que produce un efecto financiero negativo para este tipo de contribuyentes.

Sin embargo, la reforma debería ir acompañada de una medida antielusión a efectos de evitar que se utilice este derecho como una estrategia para recuperar impuestos utilizando operaciones simuladas, la cual debería estar fundamentada en la verificación de la realidad económica de la transacción.

3.3. CASO 3. DEVOLUCIÓN DE IVA A SUJETOS PASIVOS QUE VENDAN CON TARIFA 0%

En el Art. 66 numeral 2 en uno de sus párrafos dice que no tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado, en las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero, ni en las adquisiciones o importaciones de activos fijos de los sujetos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero.

Al momento de establecer dentro de la normativa legal la negación de la devolución del IVA por un impuesto que se pagó y que por el giro de las actividades no se podrá recuperar, se está violando el principio de equidad en donde todos los contribuyentes tienen derecho de solicitar una devolución de un impuesto pagado.

Un ejemplo de este tipo es la venta de insumos agrícolas. Dichos insumos tienen tarifa 0% cuando se vende, sin embargo, puede existir muchas compras que gravan con tarifa 12% (por ejemplo el arriendo del local comercial donde la venden los productos o el pago de algún servicio profesional por asesoría). El Iva que pagó por esos servicios deberá cargarlo a su costo o gasto deducible.

Sin embargo al momento de “cargarse” el IVA a su costo o a su gasto está incrementando dichos rubros que al final lo terminará pagando los consumidores de los insumos agrícolas, haciéndolos más caros y por ende no existiría equidad ya que con una reforma a la Ley, se evitaría encarecer a estos productos y más bien devolver el Iva pagado a este tipo de empresas que comercializan estos bienes.

3.4. CASO 4. CUOTAS DE CONDOMINIO

En el Art. 54 de LORTI en el numeral 7, las cuotas o aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal, así como las cuotas para el financiamiento de gastos comunes en urbanizaciones son transferencias sin objetos de IVA.

Esto conlleva a que las adquisiciones que realiza por mantenimiento del condominio no se pueda hacer uso del crédito tributario, por ejemplo por el pago a la compañía de seguridad o por la compra de activos fijos que si bien es cierto este último, podrá ser parte del activo y depreciarse mensualmente, pero cuando el conjunto decida vender algún activo fijo, aquí nace la pregunta ¿la venta debe realizarse con tarifa cero o con tarifa 12% ?.

Considerando que los conjuntos no están obligados a emitir comprobantes de venta autorizados por el Servicio de Rentas Internas, en el Art. 8 del reglamento de Comprobantes de venta y retención expone que *“También sustentarán gastos para efectos de la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta, las cuotas o aportes que realice el contribuyente a condominios, asociaciones, gremios y otras organizaciones..... siempre que en los comprobantes de pago esté plenamente identificado el condominio o la organización con su denominación, número de RUC y dirección y se identifique también a quien realiza el pago con su nombre, razón social o denominación, número de RUC o cédula de identificación y dirección. Estos comprobantes deberán también ser pre impresos y pre numerados”*.

Es decir, el condominio no debe emitir facturas para el cobro de cuotas o expensas, entonces ¿cómo debe proceder cuando se presente una venta de un activo fijo? ¿Se deberá solicitar autorización al SRI para obtener facturas solo para realizar la venta del Activo Fijo? Y además el IVA que genera la venta del activo fijo se debe pagar al SRI cuando en ningún momento fue considerado crédito tributario, sino más bien gasto o parte del activo fijo.

CONCLUSIONES

- Una de las principales conclusiones que dentro de éste análisis se puede observar es que dentro del mismo Art. 300 de la Constitución Política del Ecuador indica es que se priorizarán los impuestos directos y progresivos y siendo el IVA el impuesto de mayor recaudación dentro del presupuesto General del Estado, estamos generando contraposición a los principios constitucionales, considerando que el principio de Equidad en materia tributaria se lo implementa por primera vez en la Constitución vigente desde el 2008.
- Vemos que dentro de la misma Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno los principios de Igualdad y Equidad son aislados y dan prioridad al principio de suficiencia recaudatoria, que siendo importante también no buscan un punto de equilibrio para los 3 principios y evitar así desigualdades entre los mismos contribuyentes.
- Los principios constitucionales tributarios tienen que ser interpretados de forma conjunta y relacionada, sin dejar de tomar en cuenta que los principios de equidad y capacidad contributiva son los que generalmente sustentan la presencia de los otros conceptos básicos de la tributación.
- En nuestro país el principio de igualdad es general, y ataca fundamentalmente el trato justo y la no discriminación; mientras que el principio de equidad se lo ha tratado como un concepto propio de aplicación material para el derecho tributario.

RECOMENDACIONES

- Se recomienda hacer un verdadero análisis de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, considerando varios puntos de vista de diferentes sectores del país para consolidar y rectificar ciertos artículos, tomando como base la NO violación de los principios tributarios que están dentro de la Constitución Política del Ecuador y la Ley de Régimen Tributario con su respectivo reglamento.
- Es importante al tratar el Crédito Tributario de IVA no exista predeterminaciones que favorezcan a cierto grupo en particular, sino más bien un enfoque global que beneficie a todos los contribuyentes.
- Dentro de la actual realidad constitucional del Ecuador, es obligación de la administración tributaria y de los jueces el aplicar de forma directa el principio de equidad en los casos que conozcan, toda vez que éste es un concepto de aplicación obligatoria por parte de estos funcionarios públicos.

BIBLIOGRAFÍA

- Apuntes de Derecho Material Tributario. Diplomado en Administración Tributaria IAEN.
- LARRAZ, José.- Metodología aplicativa del Derecho Tributario- Editorial Revista de Derecho Privado.- Madrid.
- LEWIN FIGUEROA, Alfredo, Principios de Equidad y de Igualdad en Principios Constitucionales del Derecho Tributario, Ed. Universidad de los Andes e ICDT, Bogotá, 2002.
- PALAO TABOADA, C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva". Editorial Milano.
- PEREZ VALENCIA, Tatiana, La Equidad en la Administración Tributaria, ponencia de IEDT.
- PLAZA VEGA, "Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario".
- Revista Gestión. Noviembre 2008. No. 173. SILVA, Roberto: "Un IVA progresivo para el Ecuador si existe". Pag. 58-60.
- Constitución Política del Ecuador.
- Código Orgánico Tributario.
- Ley de Régimen Tributario Interno.
- Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.
- www.sri.gob.ec