



**ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL
ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

TESIS DE GRADO PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE:

MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

TEMA:

**“ANÁLISIS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO EN LOS PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA
DURANTE EL PERÍODO 2010-2012”**

AUTORES:

Morocho Román Zaida Patricia

Paz Sánchez Karla Mariela

DIRECTOR:

Econ. Jorge Ayala Romero

Guayaquil – Ecuador

Noviembre - 2013

Al finalizar una etapa especial de nuestra vida de formación profesional, y con el firme propósito de que el presente trabajo de investigación contribuya a la solución de la problemática del entorno económico - tributario de nuestro país, expresamos nuestra imperecedera gratitud y agradecimiento en primer lugar a Dios creador del Universo y dueño de nuestras vidas; así también, a todos y cada uno de los integrantes de nuestras respectivas familias, quienes con su constante e incondicional apoyo y motivación coadyuvaron a la culminación con éxito de esta importante etapa de profesionalización académica.

Dejamos constancia de un especial agradecimiento a nuestro Director de Tesis el Señor Econ. JORGE AYALA ROMERO, por su permanente asesoría y dirección en el trabajo de investigación, lo cual se constituye en el soporte profesional del mismo.

A todas aquellas personas que de una u otra forma, colaboraron o participaron directa e indirectamente en la realización de esta investigación, hacemos extensivo nuestro más sincero agradecimiento.

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

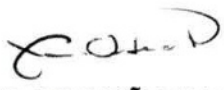
PROMOCIÓN 3

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE GRADO

En la ciudad de Guayaquil, a los catorce días del mes de noviembre de dos mil trece, en el Aula A2 de la **ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, ESPAE**, de la **ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL, ESPOL**, sustentó su tesis de grado: **ANÁLISIS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA DURANTE EL PERIODO 2010-2012** la Srta. **ZAIDA PATRICIA MOROCHO ROMAN**, obteniendo la siguiente calificación:

Nombres	Nota promedio sustentación	Nota promedio documento escrito	Calificación Final

Actuaron como miembros del Tribunal los docentes: **Xavier Ordeñana Rodríguez**, **Viviana Vásquez Moreira** y **Jorge Ayala Romero**, quienes firman a continuación:


XAVIER ORDEÑANA RODRÍGUEZ


VIVIANA VÁSQUEZ MOREIRA


JORGE AYALA ROMERO
TUTOR

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

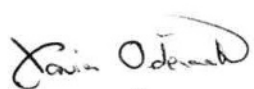
PROMOCIÓN 3

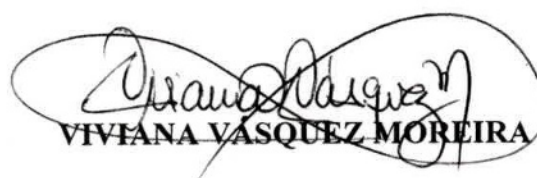
ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE GRADO

En la ciudad de Guayaquil, a los catorce días del mes de noviembre de dos mil trece, en el Aula A2 de la **ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, ESPAE**, de la **ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL, ESPOL**, sustentó su tesis de grado: **ANÁLISIS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA DURANTE EL PERIODO 2010-2012** la Srta. **KARLA MARIELA PAZ SANCHEZ**, obteniendo la siguiente calificación:

Nombres	Nota promedio sustentación	Nota promedio documento escrito	Calificación Final

Actuaron como miembros del Tribunal los docentes: **Xavier Ordeñana Rodríguez**, **Viviana Vásquez Moreira** y **Jorge Ayala Romero**, quienes firman a continuación:


XAVIER ORDEÑANA RODRÍGUEZ


VIVIANA VÁSQUEZ MOREIRA


JORGE AYALA ROMERO
TUTOR

INDICE GENERAL

Introducción

Capítulo 1

1. Impuesto al Consumo.- Impuesto al Valor Agregado

- 1.1. Evolución Histórica del Impuesto al Valor Agregado
- 1.2. Introducción del IVA en América Latina
- 1.3. Introducción del IVA en los países miembros de la
Comunidad Andina de Naciones

Capítulo 2

2. El Impuesto al Valor Agregado en los países de la Comunidad Andina de Naciones

- 2.1. Características generales del IVA en los países de la CAN
- 2.2. Elementos constitutivos del IVA en la CAN - Análisis
comparativo
 - 2.2.1. Objeto imponible
 - 2.2.2. Hecho imponible
 - 2.2.3. Base imponible
 - 2.2.3.1. Exenciones plenas
 - 2.2.4. Tarifas impositivas

2.2.5. Tasas diferenciadas

2.3. Devolución de IVA

Capítulo 3

3. Análisis de la recaudación del IVA en la Comunidad Andina de Naciones

3.1. Recaudación histórica

3.2. Factores que inciden en la recaudación

3.3. Eficiencia en el IVA

3.3.1. Eficiencia y evasión

Capítulo 4

4. Supuesto de armonización del IVA en la CAN

4.1. Propuesta de Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la CAN.

4.1.1. Objetivos Generales del IVA Armonizado

4.1.2. Ventajas de tener un IVA Armonizado

4.1.3. Características del IVA Armonizado

4.1.4. Aspectos Generales

4.1.4.1. Variante del IVA

4.1.4.2. El Principio del IVA

4.1.4.3. Método de Cálculo del IVA

4.1.4.4. Número de Tarifas del IVA

4.1.4.5. Modalidad y alcance de las exoneraciones del IVA

4.1.4.6. Tarifa del IVA

4.1.5. Aspectos específicos

4.1.5.1. Zonas de Inmunidad Fiscal

4.1.5.2. Zonas Francas

4.1.5.3. Crédito Fiscal

4.1.5.4. Saldos a favor de los Exportadores

4.1.5.5. Tarifa Cero

4.1.6. Aspectos Sectoriales

4.1.6.1. Régimen del IVA en el Transporte

4.1.6.2. Régimen del IVA para las exportaciones de servicios

4.1.6.3. Regímenes Simplificados

4.1.7. Aspectos Administrativos

4.1.7.1. Declaración del IVA

4.1.7.2. Requisitos de las Facturas

4.1.7.3. Plazos para las Devoluciones

4.1.7.4. Sistemas de Retenciones del IVA

Capítulo 5

5. Mecanismos de mejora en la recaudación del IVA en los países de la CAN.

5.1. Ampliación de la Base Imponible.

5.2. Armonización de las tarifas impositivas

5.3. Desarrollo de las administraciones tributarias

Conclusiones

Recomendaciones

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

El diseño de un sistema tributario que provea de fondos para el financiamiento de los bienes públicos y de otros fines del Estado, depende de las políticas adoptadas por los gobiernos. Dentro de ese diseño deben considerarse cuestiones básicas de eficiencia económica y equidad distributiva, como también aspectos de administración tributaria, y es aquí precisamente donde se presentan situaciones en donde los diseños perfectos en teoría, de ciertos tributos, pueden significar conflictivos a la hora de tener que recaudarlos, o viceversa, impuestos aparentemente de fácil recaudación pueden resultar ineficientes en materia de incidencia económica.

Hay que resaltar que todo administrador tributario tiene por objetivo principal el maximizar el rendimiento de los impuestos. En su afán de hacerlo, el responsable del organismo recaudador adoptará todas las medidas a su alcance para lograr su meta. Y es en la búsqueda de los instrumentos de recaudación más eficaces donde normalmente suele ser medido el éxito o fracaso de su gestión.

Dentro de este contexto, se concluye que el organismo recaudador en su afán de conseguir los objetivos propuestos, deja de lado la eficiencia y equidad que plantea la ley tributaria.

En los últimos treinta años el impuesto más importante en América Latina fue la incorporación del Impuesto al Valor Agregado en los sistemas tributarios de los países, tal es así que se inició como un gravamen sobre bienes y servicios. En su estructura general, el Impuesto al Valor Agregado se define como un impuesto de consumo.

Algunos países de la CAN han incrementado las alícuotas de IVA que están generando conductas de evasión y elusión en los contribuyentes, afectando los ingresos públicos.

Uno de los factores que influye en mayor o menor tolerancia de la presión fiscal es el nivel de transparencia y eficiencia de la actuación de la Administración Tributaria, por lo que cuanto mayor es la transparencia, mayor será la eficiencia de la actividad pública, en consecuencia, mayor será la tolerancia a una mayor presión fiscal.

I. Impuestos al Consumo.- El Impuesto al Valor Agregado

Impuestos al consumo

Los impuestos al consumo también llamados indirectos son aquellos que gravan bienes y servicios específicos que adquieren los consumidores, por lo que la principal característica de éstos es que trasladan la carga impositiva hacia los consumidores finales, quienes pagan el impuesto sin derecho a reembolso.

La imposición indirecta sobre el consumo es importante ya que genera una recaudación considerable y puede ser útil por la rapidez con que afecta directamente al gasto, como éstos impuestos los pagan los consumidores finales las posibilidades de eludirlos se reducen, sin embargo la evasión impositiva por parte de los contribuyentes que son responsables de la gestión tributaria puede ser fuerte, sobre todo con los impuestos que gravan las ventas.

Dentro de los impuestos indirectos encontramos el Impuesto al Valor Agregado y los impuestos especiales. Estos últimos también llamados en algunos países, impuestos internos.

Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un Impuesto indirecto sobre el consumo, porque el fisco no lo recibe directamente de la persona que soporta la carga fiscal, se aplica en las transferencias a título oneroso de bienes y prestaciones de servicios, y quien soporta el impuesto son los usuarios finales o consumidores, ya que cada consumidor en la cadena de valor añadido, paga a su antecesor el IVA correspondiente al precio facturado por este, y a su vez percibe de su sucesor en la cadena, el monto correspondiente al impuesto asociado al precio que facturó. Cada actor (excepto el consumidor final) es responsable ante la Administración tributaria por liquidar y pagar la diferencia entre el IVA pagado y el IVA cobrado.

Existen distintas modalidades de aplicación de IVA, aspectos como la diferencia a la hora de aplicar el impuesto dependiendo de si se grava o no a los bienes de capital, en cuyo caso se puede clasificar el IVA en:

IVA tipo consumo.- Es la variante que permite la deducción de la base imponible, permitiendo descontar el total del impuesto pagado en el momento de la compra. El IVA tipo consumo se lo utiliza cuando la intención es favorecer la inversión de bienes de capital. Esta alternativa es la de más baja recaudación.

IVA tipo producto.- En esta modalidad se establece la no deducibilidad de importe alguno en concepto de crédito impuesto por

adquisiciones de bienes de capital, lo que equivale a un impuesto a las ventas minoristas aplicando a todos los bienes sin distinción si se tratan de consumo o de capital. Es la alternativa de mayor rendimiento fiscal.

Adicionalmente a ello, surge la discusión de quien posee la potestad y jurisdicción tributaria en el caso de operaciones transfronterizas, generalmente se articula de acuerdo al **Principio de Destino**, el cual considera que la operación debe ser gravada en el lugar donde se efectúa el consumo, es por ello que las importaciones están gravadas con el IVA y las exportaciones no.

Existen otras definiciones inherentes a las características del IVA que vale la pena que sean mencionadas:

Operaciones no alcanzadas.- Estas operaciones no configuran el hecho imponible, por tanto no se encuentran gravadas.

Tarifa Cero.- Son operaciones que no generan débito fiscal y solo pueden computar los créditos, por su imposibilidad de cómputo se reintegran al contribuyente, es el caso de los exportadores.

Exención.- Es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social. Pueden ser de carácter permanente o temporal. A estas operaciones no se les aplica los créditos ni débitos fiscales y por lo tanto no existe reintegro al contribuyente.

Objeto Imponible.- Es el bien materiales o inmaterial, acto o derecho que sirve de fundamento de la obligación tributaria.

Hecho Imponible.- Marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así uno de los elementos que constituyen el tributo.

Base Imponible.- Es el monto sobre el cual se calcula un impuesto determinado.

Tarifa Impositiva.- Es la tasa definida que se aplica para el pago de impuestos.

El impuesto al valor agregado se ha convertido mundialmente en el elemento central de la tributación indirecta, la razón es fundamentalmente administrativa y de control, ya que cada empresa o profesional se interesa por deducir el impuesto que ha soportado, por lo que la recaudación de comprobantes de venta válidos se vuelve importante para dichos sujetos lo que constituye un elemento fundamental de información para la gestión e inspección de los tributos, esta información tributaria que genera el IVA es uno de los puntos más importantes de éste impuesto.

Sin embargo, no todos los bienes y servicios de una economía están gravados con el IVA, dependiendo del tipo de mercancía o servicio, cada gobierno decide gravar o no con IVA las transacciones, es por esta razón que las exenciones y los numerosos regímenes especiales crean complicaciones en su aplicación práctica.

1.1. Evolución histórica del Impuesto al Valor Agregado

Como antecedente del Impuesto al Valor Agregado, está la "Alcabala", que se estableció en España en la época medieval en 1342, fue el impuesto más importante del Antiguo Régimen en la Corona de Castilla y desde luego el que más ingresos producía a la Hacienda Real.

En su tiempo fue objeto de innumerables críticas por parte de los políticos y contribuyentes, por su carácter de regresivo y paralizador de la actividad económica.

A pesar que aparentemente era un impuesto indirecto que gravaba todo tipo de transferencias, su compleja administración hace que tenga muy poco que ver con el actual sistema del IVA.

En las civilizaciones antiguas de Egipto y Atenas existía como Impuesto a las Ventas, fue luego de la Primera Guerra Mundial que apareció en muchos países, ya que se vio como herramienta para reunir recursos al Tesoro, y para reducir el consumo privado.

En la actualidad aparece en todos los sistemas tributarios y conjuntamente con el Impuesto sobre la Renta supone la fuente más importante de ingresos para la Hacienda Pública.

1.2. Introducción del IVA en América Latina

En América Latina el primer país que aplicó el Impuesto al Valor Agregado fue Brasil en el año 1967, teniendo como referente el modelo europeo. En 1970 se expandió a otros países, y durante los años 1980 y 1990 se extendió a los demás países latinoamericanos, teniendo distintas denominaciones, así por ejemplo en Argentina, Bolivia, Ecuador, Guatemala, México, Paraguay, Uruguay y Venezuela se lo llama Impuesto al Valor Agregado; en Colombia, Costa Rica, Cuba, Honduras y Perú denominado como Impuesto sobre las Ventas; en Brasil se lo llama Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios ICMS y también Impuesto Sobre Servicios ISS, en Chile se le denomina Impuesto a las Ventas y Servicios, en El Salvador se le llama Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; en Panamá llamado Impuestos a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y a la Prestación de Servicios, y finalmente en República Dominicana se lo conoce como Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y de Servicios.

1.3. Introducción del IVA en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

El impuesto a las Ventas en Colombia, empezó a regir en la década de los años 1960, gravando únicamente a los productores e importadores, luego en la década de los años 1980 se extendió a todos los sectores económicos, en especial al sector comercial para finalmente en los años 1990 complementar el sistema gravando a todos los servicios.

La tarifa del impuesto a las Ventas se inició en un 6% en el año de 1960 la misma que se ha ido incrementando a lo largo del tiempo llegando a la actualidad al 16%, tasa que se mantiene vigente.

En Ecuador el IVA aparece en mayo de 1970 como ITM (Impuesto a las Transacciones Mercantiles), con una tarifa inicial del 4% para transacción de bienes y del 10% para prestación de servicios, modificándose en lo posterior al 5%, luego al 6% y finalmente al 10%.

El ITM se mantiene hasta enero de 1990, en donde entra en vigencia el Impuesto al Valor Agregado.

Entre los años 1990 y 1995 se mantiene vigente la tarifa del 10%, hasta agosto del 1995 en donde se realizan algunas modificaciones,

entre una de ellas desaparecen las exenciones y en su reemplazo se incorpora la tarifa 0%.

Más tarde en enero del año 2000, entra en vigencia la nueva tarifa del IVA del 12% hasta junio del 2001 en donde la tarifa de este impuesto sufre un nuevo aumento del 12% al 14% hasta septiembre del 2009 en donde el Tribunal Constitucional mediante Resolución del 16 de agosto del mismo año declara inconstitucional este incremento y dispone que la tarifa se mantenga en el 12%, encontrándose vigente hasta hoy.

En Bolivia, se incorporó al sistema tributario el Impuesto al Valor Agregado en el año de 1972 con una tarifa del 2%, más tarde en el año 1973 las tarifas de este impuesto varían entre el 5%, 10%, 15% y 20%; y es hasta mayo de 1985 cuando se aprueba la Ley de Reforma Tributaria N° 843, la misma que reformó completamente el sistema tributario existente, manteniéndose el IVA pero con una tarifa del 13%.

El Impuesto General a las Ventas en Perú, aparece en 1976 con una tarifa del 2%, más tarde durante el segundo semestre del año 1990 se incrementa a una tarifa del 15%, se consideraba como el impuesto más importante en términos de recaudación; en agosto del mismo año la tasa se redujo al 11%.

Posteriormente en agosto del año 1991 dicha tasa se incrementó al 14% y en la actualidad mantiene una tasa impositiva que llega al 18%.

A continuación un cuadro resumen de las variaciones que han tenido las tarifas de IVA en cada uno de los países de las CAN.

	VARIACIONES EN LA TASA	TASA VIGENTE	ABREVIATURA	NOMBRE ORIGINAL
ECUADOR	4, 10, 5, 6, 10, 14, 12%	12%	IVA	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
PERU	2, 3, 5, 7, 20, 40, 11, 6, 9, 5, 14, 5, 15, 17, 18, 14, 16, 18, 4, 18, 18%	18%	IGV	IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS
COLOMBIA	4, 6, 8, 10, 15, 20, 35, 12, 15, 35, 12, 14, 20, 35, 45, 8, 10, 16, 20, 35, 45, 8, 10, 16, 20, 35, 45, 2, 5, 7, 11, 16%	16%	IVA	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO
BOLIVIA	2, 5, 10, 15, 20, 11, 1, 14.94%	13% (TASA NOMINAL) 14,94% (TASA EFECTIVA)	IVA	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ELABORACION: LAS AUTORAS

II. El Impuesto al Valor Agregado en los países de la Comunidad Andina de Naciones.

2.1. Características generales del IVA en los países de la CAN

Generalmente las características que definen el Impuesto al Valor Agregado de los países que integran la Comunidad Andina de Naciones son las siguientes:

La Variante:

La variante utilizada por todos los países de la CAN es el IVA tipo producto, a excepción de Bolivia, aunque se aplican regímenes especiales para excluir los bienes de capital utilizados en actividades económicas o en el caso de las exportaciones.

VARIANTE/PAIS	ECUADOR	PERU	COLOMBIA	BOLIVIA
BIENES DE CAPITAL GRAVADOS	X	X	X	X
PERMITE EL DSCTO DEL CREDITO TRIBUTARIO	X	X		X
DEVOLUCION INMEDIATA		X		

Un IVA aproximado al tipo consumo es eficiente en comparación con el IVA producto, en tanto no genera distorsiones en los precios relativos. Por el contrario gravar los bienes de capital y no permitir la recuperación del crédito fiscal o permitirla lentamente, ocasiona que el IVA pagado en la adquisición de estos bienes sea trasladado al costo y por consiguiente al precio del producto final.

El Principio:

Todos los países de la CAN aplican el principio de destino, es decir las importaciones gravan Impuesto al Valor Agregado y las exportaciones no.

Método de Cálculo:

En todos los países de la CAN, con excepción de Bolivia, se utiliza el crédito fiscal como método de cálculo, es decir el valor del impuesto que el contribuyente declara y paga es la diferencia entre el IVA que recauda en sus ventas y el IVA que paga por sus compras, actuando solo como agente recaudador, mientras que Bolivia utiliza el método de la sustracción, calculando el valor a pagar mediante la aplicación de la tasa del IVA a la diferencia entre sus compras y ventas totales (incluyendo el IVA).

Ejemplos de Método de cálculo:

PARA ECUADOR, COLOMBIA Y PERU (METODO DEL CREDITO FISCAL)				
IVA EN VENTAS	-	IVA EN COMPRAS	=	IMPTO POR PAGAR
120	-	100	=	20

PARA BOLIVIA (METODO DE SUSTRACCION)						
COMPRAS TOTALES (INCLUIDO IMPTO)	-	VTAS TOTALES (INCLUIDO IMPTO)	=	(X) * 16%		
1200	-	1100	=	100*16%	=	16

Número de Tasas:

En todos los países de la CAN, con excepción de Colombia, se utiliza tarifa única, mientras que Colombia utiliza tarifas múltiples.

La dispersión de las tarifas es amplia, correspondiendo a Ecuador la tarifa más baja (12%) y al Perú la más alta (18%)

Modalidad de exoneraciones:

Las exoneraciones son abundantes en todos los países de la CAN, con excepción de Bolivia. La modalidad de exoneración utilizada en Ecuador y Perú es la exclusión del campo de aplicación del impuesto. Estos países utilizan tarifa 0% solo para sus exportaciones. En Bolivia la modalidad de exoneración es la tasa 0 en sus exportaciones ya que no existe otro tipo de exoneraciones. En Colombia se utiliza como modalidad importante la exclusión y la tasa cero.

RELACION DE LAS CARACTERISTICAS GENERALES DEL IVA EN LOS PAISES DE LA CAN				
	BOLIVIA	COLOMBIA	ECUADOR	PERU
VARIANTE	TIPO PRODUCTO	TIPO PRODUCTO	TIPO PRODUCTO	TIPO PRODUCTO
PRINCIPIO	DESTINO	DESTINO	DESTINO	DESTINO
METODO DE CALCULO	SUSTRACCION	CREDITO FISCAL	CREDITO FISCAL	CREDITO FISCAL
NUMERO DE TASAS	UNICA	MULTIPLE	UNICA	UNICA
TASAS	14.9%	14% - 16%	12%	18%
MODALIDAD DE EXONERACION	NO EXISTEN	TASA CERO Y EXCLUSION	EXCLUSION	EXCLUSION

ELABORADO POR: LAS AUTORAS

Además de las características del IVA anotadas anteriormente, existen otras que nos ayudan a realizar un mejor análisis comparativo entre los países de la CAN, entre ellas anotamos:

Zonas de Inmunidad Fiscal:

Por razones de atraso económico, la existencia de zonas de inmunidad fiscal es limitada en todos los países de la CAN, a excepción de Perú en donde si existen amplias zonas de inmunidad fiscal.

Zonas Francas:

En todos los países de la CAN existen zonas francas, adicionalmente en Perú existen los denominados CETICOS (Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios).

Crédito Fiscal:

En ninguno de los países de la CAN existe indexación del crédito fiscal, a excepción de Bolivia.

Saldo a favor de exportadores:

En Bolivia, Ecuador y Perú existen límites a la devolución de saldos a favor de los exportadores; sin embargo sólo en Bolivia se permite la indexación de los saldos a favor no devueltos. En Colombia no existen límites a los saldos a favor de los exportadores.

Régimen de Devolución:

Todos los países de la CAN tienen regímenes de devolución en funcionamiento de los impuestos pagados en las compras por los exportadores. Mientras que en Colombia se devuelve los impuestos a los bienes y servicios exentos (tasa cero), de manera limitada.

Declaración del IVA:

En todos los países de la CAN la declaración del IVA es mensual, a excepción de Colombia, en donde se la realiza de forma bimestral.

Requisitos de Facturas:

En todos los países de la Comunidad Andina de Naciones existen controles y requisitos para la impresión de Facturas. Bolivia, Colombia y Ecuador imponen ciertos límites a dicha impresión.

Plazos de devolución a exportadores:

Los plazos legales para la devolución son variables entre cada uno de los países miembros de la CAN, en el caso de Perú el plazo es menor a un mes. En Colombia y Ecuador el plazo va entre uno y tres meses y en Bolivia es mayor a tres meses.

Régimen de Retención y Percepción:

Únicamente en Colombia y Ecuador existen regímenes de retención masivos. En Perú existen de manera limitada mientras que en Bolivia no existe.

2.2. Elementos constitutivos del IVA en la CAN - Análisis comparativo**2.2.1. Objeto imponible**

En todos los países de la CAN, el IVA se grava en la forma y en las condiciones que prevean cada uno de los Regímenes Tributarios de cada país, así por ejemplo:

- El valor de las transferencias de dominio de bienes de naturaleza corporal realizadas en el territorio nacional, en todas sus etapas de comercialización.
- La importación definitiva de bienes muebles de naturaleza corporal.
- El valor de los servicios prestados en el territorio nacional.

2.2.2. Hecho imponible

Como tendencia general, la aplicación del hecho imponible se da en las transferencias de bienes muebles e inmuebles, la prestación de servicios, importación de bienes corporales o de servicios.

En todos los países de la Comunidad Andina de Naciones, el Hecho Imponible se da en el momento de la entrega o transferencia de bienes muebles, ya sea al contado o a crédito y siempre deberá estar sustentado por un comprobante de venta válido.

En el caso de la prestación de servicios, el hecho imponible surge en el momento en que finalice la prestación del servicio, sustentado de igual manera como la anterior por un comprobante de venta.

En el caso de las importaciones, el hecho imponible nace en el momento del despacho aduanero.

Por otro lado, particularmente constituye también hecho imponible la suscripción de contratos de obra en Bolivia; en Colombia, la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar a excepción de las loterías.

En el caso de Ecuador pese a que el hecho generador se configura en el momento de la transferencia de bienes o la prestación de servicios, existe la posibilidad de diferir el pago del impuesto al siguiente mes.

2.2.3. Base imponible

En los países de la CAN, la base imponible la constituye el precio de venta de bienes muebles, la prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera que fuere su naturaleza, los mismos que siempre deberán estar sustentados por un comprobante de venta, salvo el caso de Perú, en donde la base imponible en la venta de un bien inmueble no considera el valor del terreno.

2.2.3.1 Exenciones plenas

Son ejemplo de exenciones plenas las exportaciones y las entregas intracomunitarias de bienes.

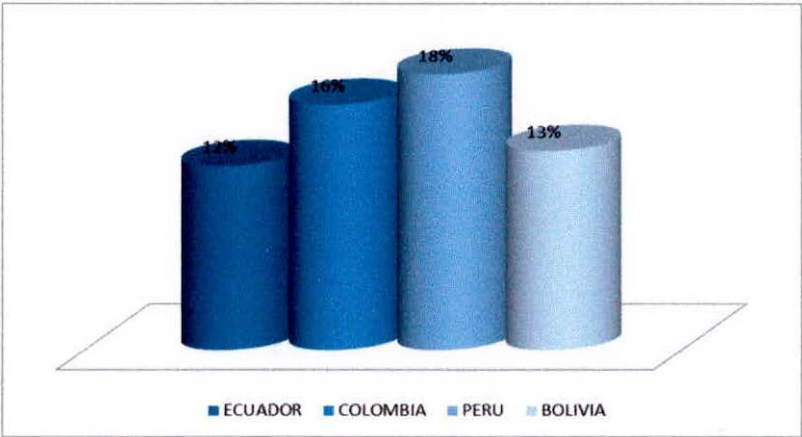
Hay que anotar que en Ecuador, bajo la terminología de exención, no existen exclusiones o dispensas legales para el pago de IVA, sin embargo, con este objetivo y con la denominación de tarifa cero, hay transferencias e importaciones de bienes y prestación de servicios que pagan el impuesto en sus compras.

Es importante mencionar que la normativa acerca de las exenciones, de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones tienden hacia un mismo fin pero con una definición diferente, así por ejemplo: Colombia y Perú le denomina Exención, Bolivia le denomina Liberación, mientras que Ecuador, como se menciona anteriormente, le denomina Tasa Cero.

2.2.4. Tarifas Impositivas

Las tarifas impositivas en los países de Comunidad Andina de Naciones, son las siguientes:

TARIFAS IMPOSITIVAS VIGENTES



ELABORADO POR: LAS AUTORAS

2.2.5 Tasas diferenciadas

Los países de Ecuador, Perú y Bolivia mantienen dos tarifas impositivas del IVA las mismas que son del 0% y 12%, mientras que Colombia tiene alrededor de 10 tarifas diferenciadas, de acuerdo al tipo de producto.

País	Número de Tasas	Tasa General
Bolivia	2	13%
Colombia	10	16%
Ecuador	2	12%
Perú	2	18%

2.3 Devolución de IVA

En países como Bolivia, Ecuador y Perú existen regímenes de devolución limitados para los impuestos pagados en las compras por los exportadores, sin embargo en Bolivia se permite la indexación de los saldos a favor no devueltos.

En Colombia no existen límites para la devolución de saldos a favor de los exportadores y rige además un sistema de devolución de impuestos a los bienes y servicios exentos (tasa cero), aunque de manera limitada.

En Perú, rige la devolución del Impuestos General a las Ventas que graven los bienes adquiridos por los turistas para ser llevados al exterior.

Los plazos de devolución varían entre los países, así por ejemplo en el Perú el plazo legal es menor a un mes, en Colombia y Ecuador el plazo es entre uno y tres meses, y en Bolivia es mayor a tres meses.

III. Análisis de la recaudación del IVA en la Comunidad Andina de Naciones.

3.1. Recaudación histórica

En Ecuador, el IVA es el impuesto de mayor recaudación tributaria, comparado con otros países de Latinoamérica, tiene una de las más altas recaudaciones que es del 6% PIB (promedio año 2005-2007), pese a que su tasa del 12% es más baja que la tasa promedio de América Latina (14,7%), además tiene una amplia gama de productos exonerados lo que favorece a los grupos de menor ingreso.

Este impuesto ha ido incorporando algunas características con el paso del tiempo, lo que le ha permitido alcanzar su alta productividad, pese a que tiene significativos niveles de evasión y soporta el gasto tributario de las exoneraciones (tarifa 0).

Entre las características incorporadas a este impuesto, hay que destacar el amplio sistema de retenciones que incluye además al sector público y contribuyentes especiales, los mismos que retienen el impuesto que se genera en sus compras, a las empresas emisoras de tarjetas de crédito por los pagos que

realizan a empresas afiliadas; hay que considerar también que desde diciembre de 1998 se declaró como delito penal el hecho de que un agente de retención o percepción no deposite los valores retenidos en la cuenta del fisco dentro de los plazos previstos.

Otra características que ayuda al control de este impuesto, es la de incluir al sector público como sujeto pasivo del impuesto (con la devolución de sus valores), lo que permite un mejor control por el cruce de información, por último, hay que mencionar la existencia de una sola tarifa (12%), además de la tarifa 0, en el régimen de IVA ecuatoriano; lo que hace más fácil la administración y control. La tasa se mantuvo estable durante la década de 1990 cuando estuvo en el 10%, luego se incrementó a partir de enero de 2000 al 12% hasta la presente fecha, salvo durante dos meses del año 2001 cuando ascendió al 14%.

En los casos de Bolivia, Colombia y Ecuador, el IVA resulta progresivo, por lo que puede concluirse que en Bolivia y Ecuador, cuyas tasas de IVA son únicas, las exoneraciones estarían bien diseñadas, pues recaerían sobre los bienes y servicios de la canasta de los hogares más pobres.

Hay que anotar que en Colombia existe una evolución en el recaudo de IVA a partir del año 2000, este aumento se debe al crecimiento de la economía, al aumento de las tasas impositivas y a un mayor control fiscal de recaudación.

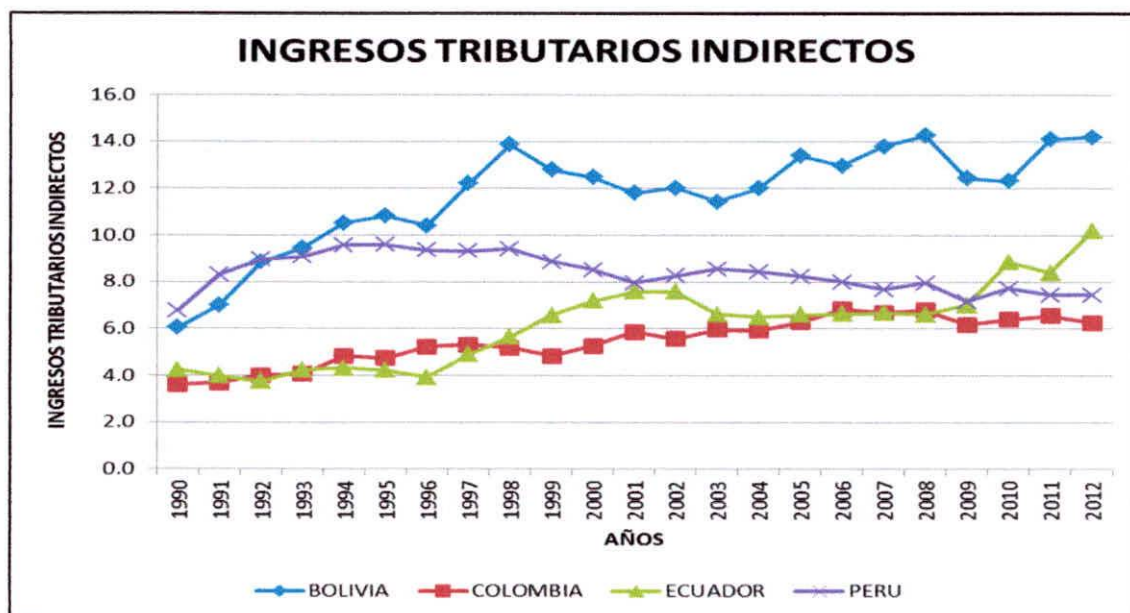
En el caso de Perú, resulta regresivo, teniendo una tasa única de 18% de IVA, pues las exoneraciones consideradas, recaerían sobre la canasta de hogares relativamente ricos.

El IVA, se ha convertido en el principal tributo de los sistemas tributarios latinoamericanos, desplazando al Impuesto sobre la Renta, este incremento se debe a que los países incrementaron la tasa del IVA, ampliaron la base de cálculo o mejoraron la administración del tributo. En algunos de los países latinoamericanos la recaudación del IVA alcanza el 9% del PBI y en promedio en los 10 principales países alcanza al 5.5% del PBI.

En el siguiente cuadro, se puede observar la recaudación histórica del IVA en cada uno de los países que conforman la Comunidad Andina de Naciones:

INGRESOS TRIBUTARIOS INDIRECTOS																										
(En porcentajes del producto interno bruto)																										
PAIS/AÑOS	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012			
BOLIVIA	6.0	7.0	8.9	9.5	10.5	10.8	10.4	12.2	13.9	12.8	12.5	11.8	12.0	11.4	12.0	13.4	13.0	13.8	14.3	12.5	12.3	14.1	14.2			
COLOMBIA	3.6	3.7	4.0	4.1	4.8	4.7	5.2	5.3	5.2	4.8	5.3	5.9	5.6	6.0	5.9	6.3	6.8	6.7	6.8	6.2	6.4	6.6	6.3			
ECUADOR	4.3	4.0	3.7	4.3	4.3	4.2	3.9	4.9	5.6	6.6	7.2	7.6	7.6	6.6	6.5	6.6	6.6	6.7	6.6	7.0	8.8	8.4	10.2			
PERU	6.8	8.3	9.0	9.1	9.6	9.6	9.4	9.3	9.4	8.9	8.5	8.0	8.3	8.6	8.4	8.2	8.0	7.7	8.0	7.2	7.7	7.5	7.5			

Información revisada al 06/SEP/2013
Fuente: CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Sobre la base información oficial.



3.2 Factores que inciden en la recaudación

- a) **Actividad económica.-** El IVA es un impuesto sobre el consumo final y su recaudación es flexible de acuerdo a la actividad a la que se dedique el contribuyente, por ejemplo si mencionamos el Sector Agrícola, podemos determinar altos niveles de informalidad tributaria, en donde la recaudación fiscal es limitada, por tratarse de sectores poco estructurados.

Tanto en Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia, el IVA es aplicado a las ventas de los sectores manufacturero y comercial, excluyendo los sectores primarios tal como agricultura, pesca y minería para simplificar la administración del impuesto. Así mismo el sector exportador se encuentra exento del impuesto.

- b) Política Tributaria.-** Puede aplicar cambios que afecten tanto a la base imponible (incorporación o eliminación de bienes o servicios gravados), como a las tasas aplicadas para el IVA; en principio, el incremento de una tasa impositiva hace que aumente la recaudación, pero también hay un efecto negativo como consecuencia de un posible aumento en el precio de los bienes y servicios, cuya demanda puede verse reprimida.

Los continuos cambios en la región en cuanto a la política tributaria en materia de IVA pueden generar poco entendimiento en cuanto a la forma de cumplir con las obligaciones tributarias.

Ha efectos didácticos se ha dividido a los países en aquellos que tienen una base amplia y aquellos con base restringida, adicionalmente aquellos países con tarifas en promedio mayores al 18% con tarifa alta y menores al 12% tarifa baja.

PAISES	BASE IMPONIBLE	TASA
ECUADOR	Restringida	UNICA
BOLIVIA	Restringida	UNICA
COLOMBIA	Amplia	VARIAS
PERU	Restringida	UNICA

c) Cumplimiento de las obligaciones tributarias.- Es el cumplimiento de las leyes tributarias por parte de los contribuyentes. Lo contrario al cumplimiento tributario es la evasión y elusión fiscal.

A continuación mencionamos alguna de las causas que afectan el cumplimiento de la obligación tributaria:

- * La magnitud de las alícuotas impositivas, en cuanto a que a mayores tipos impositivos mayor evasión.
- * El riesgo a ser fiscalizado, en el sentido que a mayor probabilidad de fiscalización menor propensión a evadir.
- * La equidad del sistema tributario, ya que a mayor equidad menor riesgo de fraude.
- * La actitud social hacia quienes no pagan, disminuyendo el interés a la evasión ante una mayor reprobación social.
- * El grado de desarrollo de las administraciones tributarias.

d) Disposición a tomar riesgo por parte de los contribuyentes.-

Es el riesgo que toma un contribuyente al decidir no cumplir con sus obligaciones tributarias, con esto se inclina a la evasión, que trae como consecuencia sanciones, las mismas que pueden ser desde una multa en especie monetaria o penalizada, dependiendo el grado de la acción.

Existen muchas formas de evadir impuestos, entre ellas mencionamos las siguientes: declaraciones falsas, cambio de estado económico, balances irreales, declaración de mercaderías de importación prohibida, como bienes de uso corriente, cohecho tributario y muchas otras formas con el fin de defraudar al estado.

e) Percepción del riesgo por parte de los contribuyentes.- Es la probabilidad de detección de la evasión fiscal; se encuentra vinculada directamente con la eficacia de la Administración Tributaria.

Al realizar un mayor esfuerzo de control de parte de la Administración Tributaria, generaría un nivel de riesgo superior percibido por los contribuyentes; entendiéndose por mayor esfuerzo de la Administración, todas las actividades de control que desarrolla, como por ejemplo: actividades de fiscalización y control, acciones de cobro coactivo, comunicaciones directas a los contribuyentes y actividades coordinadas con otras organizaciones del Estado.

Hay que anotar que el riesgo se descompone en: percepción del riesgo y riesgo real. Cuando la Administración Tributaria realiza inspecciones masivas y en profundidad, se denomina como riesgo real; mientras que la percepción del riesgo por parte del contribuyentes dependen de la difusión que la Administración Tributaria realiza sobre sus acciones, por ejemplo: el anuncio de un cambio de tecnología, reformas que otorgan mas poderes al ente recaudador, con lo que aumenta la percepción del riesgo del contribuyente.

- f) **Costos administrativos del cumplimiento tributario.-** Para el contribuyente, cumplir con las obligaciones tributarias tiene un costo, ya que requiere dedicar tiempo y recursos humanos especializados para ello.

En estos costos influye las características de la legislación tributaria (a mayor complejidad, mayor costo para el contribuyente) o las facilidades que pueda ofrecer la Administración Tributaria, por ejemplo: las facilidades que podría ofrecer al contribuyente brindándole asesoramiento e información, tecnología y personal capacitado disponible para agilizar los trámites.

Es común que la Administración desplace ciertas tareas propias a los contribuyentes, aumentando sus costos, por ejemplo, los modelos de retención/percepción.

El costo del cumplimiento tributario es regresivo, ya que su incidencia aumenta cuando el tamaño del contribuyente disminuye.

- g) Estructura de incentivos.-** Existen varios elementos que influyen en la decisión de evasión ya sea para motivarla o inhibirla, por ejemplo las sanciones previstas para los casos de fraude o evasión fiscal, la complejidad del sistema tributario, en particular para este caso, la legislación del IVA.

En comparación con otros impuestos, el IVA se caracteriza por ser un impuesto sencillo, sin embargo existen aspectos que podrían complicar su liquidación, por citar alguno de ellos: diversidad de tasas, exenciones del impuesto, distintos regímenes de liquidación; aspectos como estos, incrementan al contribuyente la dificultad para cumplir con sus obligaciones.

Influye en los incentivos a la evasión, la mayor o menor aceptación del sistema tributario por parte de los contribuyentes. Si este impone una carga excesiva para la sociedad, podría ser

visto como indebido, mientras que si existe equidad, motivaría al cumplimiento de la obligación.

Otro factor importante es la opinión que el contribuyente tenga acerca del destino que se le da al impuesto recaudado, lo que hace aceptable al sistema frente a los contribuyentes.

- h) La moral media de la sociedad.-** Merece mencionar la creciente necesidad de intensificar las acciones gubernamentales en el camino de una mayor educación tributaria que cree conciencia de los efectos negativos que produce la evasión, lo que podría inducir algún cambio.

3.3. Eficiencia en el IVA

Eficiencia y Recaudación

Las distorsiones originadas por los impuestos afecta el nivel de ingresos públicos que los diferentes niveles de gobierno pueden obtener de sus sistemas impositivos. Sin embargo, estas distorsiones, en su mayoría, ya están previstas en el diseño de los propios impuestos por lo que su costo recaudatorio ya está considerado.

Uno de los factores que influye en la tolerancia de la presión fiscal es el nivel de transparencia y eficiencia de la

Administración Tributaria. Dado que si la transparencia es mayor, de la misma manera será la eficiencia de la actividad pública y como consecuencia de ellos, mayor será la tolerancia a una mayor presión fiscal.

Los diferentes niveles de recaudación (y productividad) del IVA, se deben además de las tasas diferentes, a la existencia de exoneraciones y tratamientos diferenciales. Colombia y Ecuador se encuentran entre los casos con mayor cantidad de operaciones exentas del IVA. Mientras que en Perú aumentaron las tasas sin modificaciones en la base imponible, en Colombia se dio un aumento en las alícuotas lo que tendió a reducir de manera selectiva la base imponible mediante el establecimiento de tasas cero o rubros exentos.”

PAIS	% DE RECAUDACION DEL IVA
BOLIVIA	32,30%
COLOMBIA	30,70%
ECUADOR	34,30%
PERU	37,90%

Existe una gran diferencia en cuanto a los niveles de presión fiscal, en gran medida, por los problemas de eficiencia y transparencia que existe en los países de la

Comunidad Andina. El promedio de presión fiscal en estos países es del 15%, mientras que en los países europeos es del 40%.

Esta gran diferencia se relaciona con la falta de eficiencia y transparencia en la Administración Tributaria. Ya que a mayor transparencia y equidad de un sistema tributario, los contribuyentes están más dispuestos a tolerar una alta presión fiscal.

Dentro del concepto de transparencia, relacionada al ámbito tributario, se entiende que los impuestos son claros, de fácil aplicación, coherentes, estables y que proyectan seguridad jurídica para el ciudadano.

Al contrario, la complejidad tributaria, genera problemas de eficiencia, eficacia y disminución del bienestar por aumento del costo para el ciudadano y aumento de la evasión, consecuentemente pérdida de ingresos para el Estado y para la sociedad. En la actualidad las herramientas tecnológicas permiten mejorar la eficacia de los sistemas tributarios de una forma rápida. Facilita el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales así como también reduce el costo indirecto que se deriva del cumplimiento de

las mismas. El nivel de fraude en el sistema impositivo afecta directamente a la equidad del mismo, cuanto mayor es el fraude menor equidad se conseguirá.

3.3.1. Eficiencia y Evasión

La evasión impositiva es todo tributo que debiendo ingresar al estado no lo hace, constituyendo una especie de subsidio a favor del evasor. Un sistema podrá ser equitativo en teoría si sus leyes establecen equitativamente lo que cada uno tiene que pagar, pero si algunos pagan el impuesto y otros no, el sistema en la práctica no será equitativo.

Desde el punto de vista económico, la evasión genera efectos negativos en términos de equidad horizontal, la misma que se ve afectada ya que los que evaden impuestos se auto discriminan positivamente respecto de los que tributan, cuando ambos están en igualdad de circunstancias y obligaciones respecto al pago de sus impuestos.

En el caso concreto de un impuesto general a los consumos tipo IVA, el hecho que unos cumplan y otros

evadan implica que el impuesto termina convirtiéndose en un tributo selectivo con la consecuente carga excedente (Macón, 2002), excepto que se trate de bienes o servicios con demanda perfectamente inelástica.

Evasión del IVA neto en los Países de la CAN

PAIS	TASA DE EVASIÓN *
COLOMBIA	35,8
ECUADOR	38,2
BOLIVIA	43,9
PERÚ	68,2

Fuente: Barra y Jorrat (2000)

Elaboración: Las Autoras

* Corresponde a la diferencia entre la recaudación potencial y efectiva el IVA.

En este cuadro se muestran cifras de evasión del IVA para los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, como se observa, Colombia es el país que tiene un menor índice de evasión, mientras que Perú tiene el índice más alto.

Para O'Connor (2006), el grado de desarrollo de los países esta inversamente correlacionado con la evasión en el IVA, y con la evasión en general, por eso en todos los países subdesarrollados la economía informal y la evasión son mayores.

Algunos factores determinantes en la evasión fiscal según diversas teorías y modelos de análisis económico son:

- La magnitud de las alícuotas impositivas, en cuanto a que a mayores tipos impositivos mayor evasión.
- Riesgo a ser fiscalizado, ya que a mayor probabilidad de fiscalización menor propensión a evadir.
- La magnitud de las sanciones (multas y penas privativas de la libertad) disminuyendo la propensión a evadir ante aumentos de las penas.
- La equidad del sistema tributario, ya que a mayor equidad menor propensión al fraude.
- La actitud social para quienes no pagan sus impuestos, disminuyendo la propensión a la evasión ante una mayor reprobación social.

Una vez analizada la recaudación histórica entre los países de la Comunidad Andina de Naciones, coincidimos que una de las fuentes de ineficiencia de la recaudación de cada uno de los países viene dada por las distorsiones que se presentan al manejar esquemas diferenciados de aplicación del I.V.A. en cada uno de los países.

Distorsiones que podrían ir por el lado del contrabando, distorsiones entre la política comercial entre los países integrantes, prácticas desleales, aranceles implícitos, entre otros que podrían conllevar a un mal manejo del comercio exterior.

En este ámbito nuestro planteamiento iría orientado a replicar el esquema adoptada por la Unión Europea tendiente a armonizar la práctica del I.V.A. en la Comunidad Andina de Naciones.

IV. Supuesto de armonización del IVA en la CAN

El término armonización se puede definir como: limar las disparidades entre legislaciones internas a fin de que sean susceptibles de realizar un objetivo común.

La armonización fiscal consiste en un proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales que conduce a la unificación fiscal, por tanto, la supresión de aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un Mercado Común o de cualquier otra forma de cooperación económica internacional.

Las propias Comunidades han optado por la armonización, a la que consideran únicamente como una aproximación de los sistemas impositivos nacionales mediante modificaciones parciales de los mismos.

Tal como se dispone en el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, es necesario un alto grado de armonización de los impuestos indirectos ya que el mantenimiento de diversas excepciones tanto respecto del IVA como de los impuestos especiales no es conveniente.

La eliminación de las fronteras fiscales, es decir la supresión de la desgravación e imposición de las operaciones intracomunitarias se planteó al inicio desde que se introdujo un sistema de I.V.A. en la Comunidad Europea, teniendo como objetivo el establecimiento de un régimen común del IVA.

Se consideraba que la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes y servicios solo podría responder a las exigencias de un mercado común si se hallaba una solución a dos problemas políticos fundamentales, la armonización de los tipos impositivos y la asignación de los ingresos al Estado miembro de consumo.

Las propuestas de 1987, confirmaron tales resoluciones en relación con los intercambios intracomunitarios, al sugerir como respuesta a los problemas políticos: la aproximación suficiente de los tipos dentro de una estructura armonizada de dos tipos y un mecanismo de compensación de los ingresos desplazados por el sistema de tributación.

En el año de 1989, al comprobar la imposibilidad de llevar a cabo antes del 1 de enero de 1993 la armonización necesaria de un régimen unificado de tributación en el país de origen, el Consejo ECOFIN decidió establecer un régimen transitorio que permitiera eludir ciertas dificultades, preservando el principio de imposición

en origen de las operaciones, manteniendo al mismo tiempo en una serie de casos la percepción del impuesto en el país miembro de destino, con esto se garantizaba la imposición de las operaciones y la recaudación efectiva del impuesto en el País miembro de destino.

A partir del año 1993, cuando se introdujo el vigente régimen transitorio de IVA, se han producido cambios sustanciales en la Comunidad Europea. Este régimen ha permitido eliminar los controles en las fronteras interiores de la Comunidad, sin embargo este sistema ocasiona costos adicionales innecesarios a las empresas lo que incide sobre los precios al consumo ya que según las estimaciones preliminares, la gestión del impuesto resulta más costosa cuando las transacciones se realizan en un Estado miembro distinto del país de origen.

La eliminación de dichos costos, contribuiría a mejorar la competitividad de la economía a escala mundial, permitiendo también a las Pequeñas y Medianas Empresas ingresar en el Mercado Único.

En el proceso de creación de una Unión Económica y Monetaria con una moneda única, la política fiscal debe también ajustarse a las obligaciones que adoptan los Estados miembros, como por

ejemplo, la de reducir y/o estabilizar los déficit presupuestarios; de hecho la política fiscal aplicada debería contribuir a alcanzar dicho objetivo.

Una forma de conseguirlo sería propiciar el crecimiento y el empleo, aumentando los ingresos fiscales globales y reduciendo los costos.

Otra forma sería mejorar la recaudación fiscal, mediante la simplificación del impuesto y por otra, mediante la reducción del riesgo de fraude del sistema impositivo.

4.1. Propuesta de Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la CAN.

4.1.1. Objetivos Generales del IVA Armonizado

- Facilitar el comercio intrarregional, asegurando las condiciones de competencia, es decir que el IVA permita que no se exporten impuestos y que garantice la transparencia en la competencia internacional debido a la devolución de impuestos a los Exportadores.
- Asegurar la competitividad de los países en el proceso de apertura comercial de las economías.
- La estabilidad en las normas impositivas es uno de los objetivos más importantes para atraer inversión.

- Favorecer la suficiencia recaudatoria que asegure la estabilidad fiscal en un proceso de apertura económica.
- Mejorar el diseño del IVA manteniendo la autonomía nacional para el manejo de las tasas, mediante la adopción de las mejores prácticas internacionales tanto en política como en la administración del impuesto.

4.1.2. Ventajas de tener un IVA Armonizado

- Facilita la integración económica de los países de la región andina, contribuyendo a la generación de un mercado común (libre circulación de bienes, servicios, capital y personas).
- Contribuye a eliminar las restricciones al Comercio Exterior, corrigiendo las distorsiones comerciales existentes en el comercio intracomunitario originadas por las particularidades del IVA en cada país; por ejemplo el IVA implícito en Colombia, Impuestos selectivos diferenciados en Perú, inclusión de aranceles en la bases imponible del IVA en Ecuador.
- Fortalece la recaudación de los países andinos, por ejemplo en Colombia se han racionalizado las exclusiones, Perú incorporó a su legislación el Sistema de Retenciones aplicados en Ecuador, por su parte Ecuador aplica un

Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, el mismo que es aplicado ahora también en Perú.

4.1.3. Características del IVA Armonizado

- La recuperación del IVA en la inversión.
- Listado común de exclusiones de bienes y servicios, en el que considera solo las exclusiones necesarias.
- Tasa cero exclusivas para las exportaciones.
- Reducción de tasas múltiples a un máximo de 2.

4.1.4. Aspectos Generales

4.1.4.1. Variante del IVA

Los bienes de capital deberían estar gravados, sin embargo los países deberían asegurar la devolución oportuna del IVA pagado por la adquisición de estos bienes, mediante los siguientes métodos:

- Crédito fiscal con devolución, el cual permite la devolución inmediata del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital, aunque las empresas se encuentren en etapa pre operativa.
- Crédito fiscal sin devolución, permite la utilización en forma gradual del crédito fiscal, en la medida que se vayan dando las ventas gravadas.

- Crédito fiscal utilizable en proporción a las normas de depreciación de los activos fijos.

4.1.4.2. El Principio del IVA

El IVA se debe aplicar según el principio de destino, es decir las importaciones deben estar gravadas y las exportaciones no.

Se debe aplicar el régimen denominado IVA en suspenso, similar al utilizado por la Comunidad Europea desde 1993; en este sentido, los Países Miembros deberán implantar un sistema de intercambio de información.

4.1.4.3. Método de cálculo del IVA

El método de cálculo del impuesto a utilizar debe ser el método del crédito fiscal.

4.1.4.4. Número de tarifas del IVA

La tarifa general del IVA debe ser única. Sin embargo, los Países Miembros podrían fijar una tarifa menor para los bienes y servicios de consumo popular y para la salud humana, de acuerdo a una lista aprobada por los países miembros.

4.1.4.5. Modalidad y alcance de las exoneraciones del IVA

Los Países Miembros deberían realizar ajustes a sus sistemas de exoneraciones vigentes basándose primeramente en los Bienes y servicios de consumo popular y para la salud humana, de acuerdo a una lista aprobada por los países miembros.

Las exportaciones, ventas o transferencias que no generen valor agregado, transacciones en las que sea difícil técnicamente determinar el valor agregado.

4.1.4.6. Tarifa del IVA

Los países miembros de la Comunidad Andina deberán ajustar sus tarifas, las cuales no deberán ser inferiores a 14% ni superiores a 18%.

4.1.5. Aspectos específicos

4.1.5.1. Zonas de inmunidad fiscal

Las zonas de inmunidad fiscal deben existir limitadamente. Los incentivos tributarios en estas zonas no deben comprender exoneraciones del IVA

ni de los impuestos selectivos para los bienes que salen o ingresan a dichas zonas.

4.1.5.2. Zonas francas

Las zonas francas que se establezcan deben tener como objetivo exclusivo la promoción de exportaciones. La nacionalización de los bienes provenientes de las zonas francas no debe significar tratamientos tributarios preferenciales con relación al régimen tributario común.

4.1.5.3. Crédito fiscal

El sistema del IVA debe asegurar el descuento inmediato del crédito fiscal para de esta manera evitar sistemas de indexación que complican la administración del impuesto.

4.1.5.4. Saldos a favor de los exportadores

Las administraciones tributarias deberían mejorar la gestión de las devoluciones de los saldos a favor de los exportadores, devolviendo dichos valores sin restricciones ni límites.

4.1.5.5. Tarifa Cero

Luego de lo mencionado anteriormente, el régimen de tarifa cero, y por consiguiente las devoluciones de los saldos a favor, se aplicaría exclusivamente a las exportaciones.

4.1.6. Aspectos sectoriales

4.1.6.1. Régimen del IVA en el transporte

En el caso del transporte internacional de carga debería estar gravado con tarifa 0%, mientras que el transporte internacional de pasajeros debería estar gravado con la tarifa general del IVA por el país donde se inicia el itinerario.

4.1.6.2. Régimen del IVA para las exportaciones de servicios

El Régimen de IVA para la exportación de servicios se lo debería manejar definiéndolo a partir de los siguientes criterios:

Que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior, y que las personas o empresas que utilizan el servicio no tengan negocios o

actividades en el país en donde se ubica quien presta el servicio.

Para esto se requiere la aprobación de una lista de operaciones consideradas como exportaciones de servicios, de aplicación común para los países miembros.

4.1.6.3. Regímenes Simplificados

Los regímenes simplificados deberían limitarse a contribuyentes de la última etapa de la cadena de comercialización (minoristas) y con ventas anuales que no excedan de quince (15) veces el ingreso per cápita en cada país.

4.1.7. Aspectos administrativos

4.1.7.1. Declaración del IVA

La declaración del IVA debería ser mensual.

4.1.7.2. Requisitos de las Facturas

Las facturas son los documentos que permiten la utilización del crédito fiscal para los sujetos del impuesto y la devolución del impuesto en el caso de los exportadores. Por

lo tanto son significativas económicamente tanto para los contribuyentes como para el fisco.

En esta medida, debe existir un sistema de control de facturas con requisitos básicos y autorización previa de impresión.

4.1.7.3. Plazos para las devoluciones

Los plazos legales y efectivos de devolución de impuestos a los exportadores deberían reducirse a periodos que no excedan de 60 días.

4.1.7.4. Sistemas de retenciones del IVA

Las administraciones tributarias deberían implementar sistemas masivos de retenciones con la finalidad de mejorar la recaudación del IVA.

V. Mecanismos de mejora en la recaudación del IVA en los países de la CAN.

Una vez analizados los distintos factores que inciden en la recaudación, así como la propuesta de armonización, los mecanismos de mejora sugeridos en este documento son los siguientes:

5.1. Ampliación de la Base Imponible.- Un factor importante que disminuye la recaudación del IVA es la limitación de la base tributaria, a través de exenciones, deducciones y tratamientos especiales.

La eliminación de exenciones sería una fuente importante de aumento en la recaudación fiscal, lo que ocasionaría la ampliación de la base imponible del IVA a todo el consumo final.

5.2. Armonización de las tarifas impositivas.- La necesidad de simplificar el sistema tributario referente al IVA, eliminando algunas exenciones que afectan el recaudo y/o reducir las tarifas del impuesto originarían un aumento en la recaudación, así como en los casos de Chile, México y Perú, donde básicamente se eliminaron las exenciones y las bases imponibles se ampliaron obteniendo mayores ingresos por este tipo de impuesto.

O, a su vez definir una tarifa específica, mantenerla en el tiempo y ocuparse de perfeccionar el resto del sistema tributario ofreciendo estabilidad a los contribuyentes.

5.3. Desarrollo de las administraciones tributarias.- La complejidad de los sistema tributarios dificulta la fiscalización de los contribuyentes, abriendo camino hacia mayores posibilidades de evasión.

La estrategia de disminuir la tarifa debe estar acompañada de mecanismos institucionales que le permitan a los contribuyentes conocer la estructura tributaria en condiciones de estabilidad y recibir incentivos desde la administración de impuestos, que los lleve a cumplir voluntariamente.

Conclusiones

El presente trabajo permite establecer las siguientes conclusiones:

- La recaudación en los países de la comunidad andina de naciones se ha visto influenciada por una serie de factores que han venido ocasionando distorsiones no solo en términos de recaudación tributaria sino también en las prácticas de neutralidad en el comercio.
- Dentro de los factores se cuenta con el hecho de que las diferentes tarifas de IVA dan lugar a distorsiones en los precios de los bienes comercializados entre países, pudiendo existir incentivos al contrabando y a la entrada de productos de manera ilegal.
- Las tarifas diferenciadas afectan las decisiones de los agentes económicos a la hora de establecer sus preferencias dependiendo del origen de los bienes.
- Las diferentes estructuras tributarias de los países ocasionan costos de administración tanto para los contribuyentes como para la autoridad tributaria, en esta línea resulta complejo el cumplimiento voluntario del pago de los tributos. Los continuos cambios en la forma de aplicar los tributos, los cambios en las bases imponibles,

tarifas y liquidación del impuesto dan como resultado menores niveles de recaudación.

- La realidad estructural de los países de la comunidad andina conspiran contra un desarrollo mayor de la cultura tributaria y por ende de la recaudación, debido a los altos niveles de informalidad, predominancia de los sectores agrícolas y economías rurales, entre otros.
- La falta de transparencia en el gasto público de los países de la comunidad andina de naciones ha conspirando en el incentivo de los contribuyentes para el pago de tributos.

Recomendaciones

1. Manejar una sola tarifa de IVA de carácter general a nivel regional acorde a los principios de armonización fiscal expuestos en el presente estudio.
2. Establecer únicamente la exención de IVA a las exportaciones a efectos de mantener la neutralidad en el flujo de las exportaciones.
3. Incorporar al sistema de devoluciones por exportaciones al crédito tributario obtenido por los exportadores de servicios
4. Profundizar los esquemas de facturación electrónica a fin de mejorar el control de la recaudación tributaria.
5. Establecer controles en cuanto al correcto uso del crédito tributario.

Bibliografía

- * Base de Datos del CIAT* Código Tributario; Edijur 2009.
- * Ley de Régimen Tributario Interno; Edi Gab 2009.
- * Ley del Servicio de Rentas Internas; Edi Gab 2009.
- * Ley Reformatoria a la Equidad Tributaria.
- * Reglamento a la Ley de Impuestos Nacionales de Bolivia
- * Reglamento al Código Tributario de Bolivia
- * www.cinu.org.mx/ong/index.htm
- * www.comexperu.org.pe
- * www.comunidadandina.org/quienes.htm
- * www.dian.gob (Colombia)
- * www.fiscalcomunicación.com (Venezuela)
- * www.gestiopolis.com
- * www.impuestos.gov.bo/Informacion/Portales
- * www.leyesdelperu.com
- * www.sri.gov.ec
- * www.sunat.gob (Perú)
- * www.sunat.gob.pe/legislacion
- * www.supertributaria.gov.bo