

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

“ANDRÉS F. CÓRDOVA”

TESIS DE GRADO PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPÚBLICA DEL
ECUADOR

TEMA:

AGROINDUSTRIA Y POLÍTICA TRIBUTARIA
ANÁLISIS DEL IMPACTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
(IVA) EN LA TRANSFERENCIA DE GANADOS DE CARNE QUE
CUENTAN CON CARACTERÍSTICAS PARA SER REPRODUCTORES

AUTOR:

EDISON ANDRÉS AYALA ORTIZ

DIRECTOR DE TESIS:

JUAN GABRIEL REYES VAREA

QUITO - ECUADOR

AÑO 2016

CERTIFICACIÓN

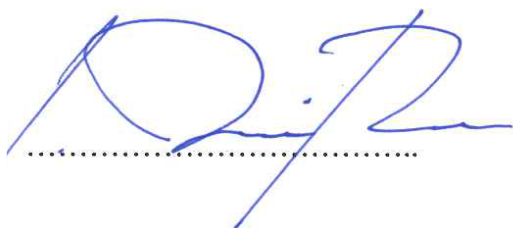
Yo **EDISON ANDRÉS AYALA ORTIZ**, declaro bajo juramento que el trabajo aquí descrito es de mi autoría; que no ha sido presentado anteriormente para ningún grado o calificación profesional y, que se ha consultado la bibliografía detallada.

Cedo mis derechos de propiedad intelectual a la Universidad Internacional del Ecuador, sin restricción de ningún género o especial.

Quito, 01 de Junio de 2016



Yo, **JUAN GABRIEL REYES**, certifico que conozco al autor del presente trabajo siendo responsable exclusivo tanto en su originalidad, autenticidad, como en su contenido.



DEDICATORIA

El presente trabajo de investigación previo a la obtención del título de Abogado de los Tribunales de la República del Ecuador, a mis padres por haberme dado la vida y el ejemplo claro de responsabilidad compromiso y superación, dedico a mi hermana, a mi abuelo por haberme enseñado el deporte ecuestre desde temprana edad lo cual me permitió aplicar para una beca deportiva en la UIDE y de manera especial al Dr. Xavier Fernández Orrantia, actual Rector de mi querida institución quien confió en mí al haberme brindado la oportunidad de realizar mis estudios de educación superior, aplicar los conocimientos adquiridos en el Departamento Jurídico de la universidad y permitirme representar al club deportivo a nivel provincial, nacional e internacional en el ámbito ecuestre. Gracias Dr. Fernández, mi sueño se ha cristalizado por su guía, ayuda y bondad.

SÍNTESIS

El presente trabajo de titulación, tiene como finalidad realizar un análisis del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el caso del señor José Luis Cobo Terán en calidad de demandante en una acción de impugnación en contra de liquidaciones de pago por diferencia en declaraciones de IVA en transferencia de ganado de carne.

En la actualidad, para las transferencias de ganado de carne, la autoridad tributaria se ha pronunciado y ha interpretado que ésta transacción debería gravar IVA tarifa 12%¹; lo cual, desde el punto de vista del ganadero es un desaliento, puesto que se ve limitado a invertir en ganado reproductor que no sea de la mejor calidad, ya que ésta transferencia estaría sujeta a IVA 12%, sin tomar en cuenta que la inversión del ganadero en animales reproductores con características especiales mejoraría la calidad de carne destinada al consumo alimenticio.

En los primeros capítulos se referirá sobre los tributos: generalidades, antecedentes y la evolución de los mismos; luego se presentará un análisis del mercado de carne y cómo ha ido mejorando la genética del ganados a medida que han llegado al país animales reproductores de una calidad distinta a la nacional, obteniendo como resultado de esto mejoras en la producción de carne. Mediante investigación documental, se analizará la importancia de la comercialización de ganados de carne dentro de la economía ecuatoriana en los diferentes sectores, hasta llegar a los consumidores finales, para establecer sus características, ventajas, desventajas y aplicación por parte de los organismos de control.

Del presente trabajo, se concluye que la carne en estado natural o en su efecto, los animales que cuenten con características para ser reproductores actualmente gravan IVA 12% , un total desaliento para los ganaderos. Se recomienda que el Estado revise y modifique la interpretación y aplicación del IVA para las tranferencias antes descritas, y así brindar un incentivo a éste sector económico.

¹ A la fecha, se encuentra en debate en la Asamblea Nacional el incremento porcentual de la tarifa de IVA, de 12% a 14% como medida tributaria de apoyo a las zonas afectadas por el terremoto del 16 de Abril de 2016.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

DEDICATORIA	3
ÍNDICE DE CONTENIDOS	5
ÍNDICE DE TABLAS	7
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	10
Tema de investigación	10
Problema jurídico.....	10
Justificación del problema	11
CAPÍTULO I	12
GENERALIDADES DE LOS TRIBUTOS.....	12
Antecedentes históricos	12
Perspectiva del tributo	14
Elementos de una obligación tributaria	18
CAPÍTULO II.....	19
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - SECTOR AGROINDUSTRIA	19
2.1. Antecedentes y definición.....	19
2.2. Naturaleza y objeto del impuesto.....	22
2.3. Elementos configurativos del impuesto	24
Hecho generador	24
Sujeto Activo	24
Sujetos Pasivos	25
2.4. Tarifa	27
2.5. De las exenciones	30
CAPÍTULO III.....	32
ANIMALES REPRODUCTORES Y CARNE EN ESTADO NATURAL	32

3.1. Características del ganado de carne	32
3.2. Ganado bovino y producción de carne en Ecuador.....	33
3.3. Normas técnicas vigentes en Ecuador.....	36
3.4. Análisis comparativo.....	40
ARGENTINA	40
PERÚ	40
VENEZUELA.....	41
CASO ECUADOR	42
CAPÍTULO IV	44
ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LA TARIFA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS ANIMALES REPRODUCTORES	44
4.1. Base Legal para la liquidación del IVA	46
4.2. Control de la recaudación.....	47
4.3. Análisis del IVA para la transferencia de ganado desde el punto de vista contable.....	49
4.4. Análisis relevantes	50
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	52
Conclusiones.....	52
Recomendaciones	54
REFERENCIAS.....	55

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Evolución Tributaria Década de los 90 Ecuador	13
Tabla 2 Agentes de Retención IVA	25
Tabla 3 Actividad de sujetos pasivos.....	27
Tabla 4 Sujetos pasivos con proporcionalidad	27
Tabla 5 Derecho negado por crédito tributario	29

INTRODUCCIÓN

La carta Suprema de la República del Ecuador publicada en el Registro Oficial número 449 de 20 de octubre de 2008 fue aprobada por voluntad popular y se instauró como la principal norma del Estado de derechos y justicia. Dentro de la cual establece las políticas e instituciones coordinadoras y reguladoras en las diferentes materias, entre ellas materia tributaria como una de las más importantes para la formación del presupuesto general del Estado, establece que los ciudadanos ecuatorianos contribuirán con el desarrollo nacional, en este sentido el Estado tendrá la facultad recaudadora a través de impuestos que serán trasladados a sus contribuyentes.

Los impuestos son fundamentales para el normal funcionamiento y desarrollo de la sociedad, durante el siglo XX los estados desplegaron grandes dosis de imaginación para inventarse, crear e implementar todo tipo de impuestos, aranceles, impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuestos a la propiedad, impuestos a las ventas, esto con la finalidad de poder financiar su operación y actividades gubernamentales. De igual manera definiré conceptualmente los principales actos que se encuentran facultados para emitir el Servicio de Rentas Internas, su clasificación y alcance.

Es importante destacar el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues así lo dispone el Art. 301 de la Carta Magna del Ecuador, respecto a que sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante Ley expedida por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir tributos. El presente tema de investigación se ha centrado en el sector económico que se dedica a la ganadería, que goza en su calidad de contribuyente, de algunos alientos o beneficios por parte de la administración; de conformidad al principio de reserva de ley antes mencionado, el cual tiene como finalidad garantizar que la imposición de tributos se dé de acuerdo al procedimiento estipulado. Dentro del sector ganadero, la inversión en reproducción para obtener carne de mejor calidad es parte del proceso que un ganadero debe considerar al estar dentro de éste sector económico.

De acuerdo con el blog de Anacrisitav.08 en su artículo “La Economía es una Lección” (2012): “Una cierta carga fiscal es, naturalmente, indispensable para cumplir las funciones esenciales de todo Gobierno. Unos impuestos razonables, adecuados a estos fines, no interfieren seriamente la producción”. Sin embargo, el cobro de la tarifa 12% del IVA para la transferencia de ganado de carne, es percibido por este sector económico como un desaliento para la inversión en la mejora de ganado.

Aunque esta medida solo afecta al ganado vacuno, su repercusión es amplia, puesto que en el Ecuador, existen aproximadamente 1,5 millones de personas dedicadas a la actividad ganadera, según Juan Pablo Grijalva, Presidente de la Federación de Ganaderos del Ecuador. Por otro lado, desde el punto de vista del consumidor, el perjuicio económico es alto también, ya que “la producción anual de carne en Ecuador es de aproximadamente 220.000 toneladas que cubren el 94% del mercado local”. Es así que desde ambos sectores, se requiere medidas tributarias que fomenten y promuevan la inversión y producción de ganado de alta calidad.

Por otro lado, en comparación entre el sector ganadero y agrícola por ejemplo, los productores de ganado de carne reclaman al gobierno que, además de sufrir desalientos como el objeto de esta investigación, no cuentan con un tratamiento similar al de productos como arroz, banano, entre otros que son de también de gran importancia para la economía nacional.

Por lo anterior, esta investigación analizará la aplicación de la tarifa 12% en la transferencia de ganado de carne en el Ecuador y presentará una propuesta de reforma, que sería percibida por el sector ganadero ecuatoriano como un incentivo en materia tributaria, lo que consecuentemente generaría una mayor y mejor producción de ganado de carne en nuestro país.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Tema de investigación

Línea de investigación: Agroindustria y Política Tributaria

Tema: Análisis del impacto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la transferencia de ganado de carne que cuentan con características para ser reproductor.

Problema jurídico

La Constitución de la República del Ecuador (2008) en el Art. 283, establece que, el sistema económico es social y solidario, reconociendo al ser humano como sujeto y fin [...] este sistema estará integrado por la economía: i) pública; ii) privada; iii) mixta; iv) popular y solidaria; con una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza. (Constitución del Ecuador, 2008)

La política fiscal ecuatoriana contemplada en la Constitución vigente, dentro de sus objetivos específicos, además de la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados (Art. 285, Numeral 2), busca generar incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía, para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables (Art. 285, Numeral 3). En este sentido las personas naturales y jurídicas que forman parte del mercado productor, entre ellos el ganadero ecuatoriano, objeto de esta investigación, reciben incentivos y desalientos en materia tributaria, principalmente en lo referente al cobro del (IVA), en la transferencia de ganado de carne.

Para el caso de importación o transferencia local de ganado de carne y pecuario que cuente con características para ser “reproductor”, surgen las preguntas:

¿Qué tarifa de IVA debe aplicarse? Debe ese ganado ser considerado “carne en estado natural” o producto alimenticio de origen avícola o pecuario, sujeto a tarifa 0%? o, por el contrario, por ser ganado que cuenta con características para ser reproductor, ¿debe estar gravado con tarifa 12% de IVA?

Estos escenarios tienen un impacto importante en el desarrollo del mercado ganadero destinado a la producción y comercialización de carne.

Justificación del problema

El Estado ecuatoriano en su Carta Magna se declara constitucional, de derechos y justicia, como tal busca y garantiza a los ciudadanos armonía en el ordenamiento jurídico, en este sentido es indispensable realizar un adecuado y permanente análisis de los actos administrativos y judiciales que emitan las diferentes entidades del Estado.

En materia tributaria, respecto de la tarifa del IVA, el Artículo 52 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (LORTI) señala que: “Se establece el IVA, que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización [...] en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley” (LORTI, 2004).

Los animales reproductores, al ser los animales vivos como cerdos, novillos y aves, son bienes muebles de naturaleza corporal; y como tal en principio su transferencia e importación está gravada con IVA tarifa 12%.

Según el Artículo 55 de la LORTI (2004), los bienes gravados con tarifa 0% son aquellos productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario y otros, que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. Lo cual significa que el requisito para que estos productos estén gravados con tarifa 0% es que se encuentren en estado natural y sean destinados al consumo humano.

Con este antecedente, el objetivo de la investigación es aclarar la controversia legal propuesta, si la transferencia de dominio de animales que cuentan con las características para ser reproductores en el Ecuador debe gravar tarifa 12% o 0% del IVA.

CAPÍTULO I

GENERALIDADES DE LOS TRIBUTOS

Antecedentes históricos

Para lograr la integración del sistema tributario actual, el esquema tradicional impositivo pasó por varias consideraciones y adecuaciones dependiendo de la realidad económica, política y social de cada momento histórico, por lo que los ingresos tributarios han dependido mucho de las circunstancias de la época.

Los primeros actos de tributación en el Ecuador se establecieron durante la época colonial, aplicándose varios impuestos por imposición del Rey de España, bajo el supuesto del uso o explotación de los recursos propiedad de la corona. Algunos de esos impuestos en su esencia aún se mantienen hasta la presente; como aquellos impuestos al comercio tanto de exportación como de importación (Carvajal D & Carrasco C y Ramírez J, 2010). Las *alcabalas* fue otro de los tributos aplicado en la época colonial y era cobrado como un impuesto real, calculado de acuerdo al monto de la mercancía, y cobrado a todas las transacciones comerciales. También existió la aplicación de un *impuesto sobre los obrajes* (Acosta A, 2006).

Durante la época Republicana se mantuvo el principio impositivo y dadas las circunstancias de la época que se caracterizó por la finalización de las guerras de Independencia y la edificación de la República, el sistema tributario se volvió aún más complejo, en razón de que adicionalmente a los tributos existentes, se definieron gravámenes extras como el impuesto a los indios. (Rodríguez L, 1992).

Paz y Miño (2015), en su libro “Historia de los impuestos en el Ecuador” menciona:

“Las rebeliones que ocurren en el siglo XVIII, relatan que hubo grandes levantamientos indígenas; el principal motivo, fue de carácter fiscal, pues esta población sufrió el recrudecimiento en el cobro de tributos y el abuso de los recaudadores, incluso porque los hacendados criollo transmitieron sobre los indígenas buena parte de las cargas tributarias que las autoridades realistas se empeñaron en cobrar con eficacia y sin

contemplaciones para financiar la independencia”.

Históricamente se conoce que en la década de 1970 se produjo el boom petrolero y eso produjo una despreocupación por fortalecer el sistema tributario, dado que existió un ingreso de divisas que aparentemente permitía desenvolverse a la gestión gubernamental sin presiones; sin embargo, esta situación cambió radicalmente en la década de los 80, en razón de que en el país hubo tiempos de profunda inestabilidad, debido a una exagerada prioridad al endeudamiento, y una muy pobre gestión. Esta situación obligó al Estado a establecer un proceso de reforma fiscal, basado en el esquema de tributación indirecta el cual se caracteriza por ser de rápida recaudación (Acosta A, 2006).

Como parte del proceso de reforma seguido por los gobiernos de turno, en el año de 1997 nace el Servicio de Rentas Internas – SRI - como una de las medidas orientadas a lograr una estabilización económica, justificándose aún más por la decisión del país de acogerse a la política monetaria de la dolarización, implementada a raíz de la crisis financiera del año 1999.

Tabla 1. Evolución Tributaria Década de los 90 Ecuador

1993	Anticipo del Impuesto a la Renta a una tasa del 1% activos declarados el periodo anterior
1995	Emisión de Reglamento de Facturación
1997	Creación del Servicio de Rentas Internas
1998	Creación del Impuesto a la Circulación de Capitales ICC (1%) como reemplazo del Impuesto a la Renta
1999	Restitución del Impuesto a la Renta Eliminación de varias exoneraciones del IVA IVA pasa del 10 al 12%

Nota: (Centro de Estudios Fiscales, 2012)

Elaborado por: María Llushca

Desde el punto de vista de resultados del sistema impositivo, existe una evolución de la presión tributaria, creciente entre 1994 y 2010, acercándose a los niveles de presión

de los países de la región latinoamericana y ciertos aspectos más desarrollados (Carvajal D & Carrasco C y Ramírez J, 2010).

Perspectiva del tributo

La estructura del derecho considera la igualdad legal como un eje fundamental, y como tal también debe ser aplicada en el Derecho Tributario, por lo que la igualdad tributaria no es solamente numérica, sino que exige igual trato, a quienes se encuentren en situaciones similares.

La igualdad respecto de la obligación tributaria, es decir que “a igual riqueza y capacidad económica, debe aplicarse la misma carga impositiva (equidad horizontal), y que debe darse tratamiento diferente a personas con diferente condición (equidad vertical) es decir que a mayor capacidad económica debe pagarse un mayor tributo” (Jarach, 2004, pág. 73).

La obligación tributaria es un vínculo jurídico personal, existente entre las unidades recaudadoras de tributos a nombre del Estado y las personas naturales o jurídicas en calidad de contribuyentes, en virtud del cual debe corresponder una prestación en dinero, especies o servicios estimables en dinero, al comprobar el hecho generador previsto por la Ley.

Se debe entender, que una obligación tributaria es el vínculo jurídico que se origina de un hecho, al que la legislación determina como obligación de una persona natural o jurídica, para realizar el pago de una prestación pecuniaria (Carvajal D & Carrasco C y Ramírez J, 2010). El objeto del tributo es una manifestación concreta de capacidad económica que soporta el mismo; y como tal se hace recaer la carga tributaria sobre la renta, el patrimonio o el gasto.

La Constitución del Ecuador (2008) en el Art. 281, señala que “la soberanía alimentaria constituye un objetivo estratégico y una obligación del Estado para garantizar que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades alcancen la autosuficiencia de alimentos sanos y culturalmente apropiado de forma permanente”

(Constitución del Ecuador, 2008), para ello entre otras disposiciones será responsabilidad del Estado, el precautar que los animales destinados a la alimentación humana estén sanos y sean criados en un entorno saludable (numeral 7).

La Constitución vigente en el Art. 285 señala que “La política fiscal tendrá como objetivos específicos: 1) El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos; y 2) la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuado” (Constitución del Ecuador, 2008); destacando la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios [...].

Conforme al Art. 286 de la Constitución, “Las finanzas públicas, en todos los niveles de gobierno, se conducirán de forma sostenible, responsable y transparente y procurarán la estabilidad económica” [...] (Constitución del Ecuador, 2008); por lo que toda norma que cree una obligación financiada con recursos públicos establecerá la fuente de financiamiento correspondiente.

En cuanto al régimen tributario, éste se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos (Art. 300) (Constitución del Ecuador, 2008)

El Art. 301, complementa señalando que “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones” (Constitución del Ecuador, 2008).

En razón de ello, el Código Tributario ecuatoriano clasifica a los tributos estableciendo que se entiende por tributos a: impuestos, tasas y contribuciones especiales (Art. 1)

- *Los impuestos* son contribuciones que se entregan por vivir en sociedad; no corresponden a una obligación adquirida como pago de un bien o un servicio recibido. Desde el punto de vista de los tributos, los impuestos podrían ser los de mayor importancia respecto a su potencial recaudatorio, bajo el principio de equidad o diferenciación de la capacidad contributiva.

Edgar José Moya Millán (2006) indica que el impuesto es “como las prestaciones en dinero o en especies, exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible.” (p.191)

- *Las tasas* son tributos exigibles por la prestación directa de un servicio individualizado al contribuyente por parte del Estado. Estas se diferencian de los precios por ser de carácter obligatorio de acuerdo a lo dispuesto por la Ley, un ejemplo de ello es el servicio de patente.

“Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos” (McGraw-Hill, 1995).

- *Las contribuciones especiales o de mejoras*; son pagos a efectuarse como consecuencia de un beneficio obtenido representado en una obra pública u otra prestación de tipo social estatal individualizada, y se cobra para el financiamiento de ésta, como la limpieza, adoquinado de calles, u otros.

Einaudi (1962) considera que es una compensación pagada con carácter obligatorio al ente público, con ocasión de una obra llevada a cabo por él con fines de utilidad pública, pero que conlleva también ventajas especiales a los particulares Ingresso, propietarios en la misma de bienes línea, menciona inmuebles (p.72).

El Código Tributario señala en el Art. 5, que el régimen tributario se presidirá por los principios de *legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad*.

Principio de Legalidad.- Significa que no hay tributos sin ley; lo cual implica que se establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, fechas de

pago, las exenciones, las infracciones, las sanciones, los derechos y obligaciones de cada parte, y el organismo de recaudación.

Principio de Generalidad.- Se refiere a todas las personas cuya situación corresponda con lo que la Ley indica, es decir, todos los individuos con actividad económica deben pagar impuestos.

Principio de Igualdad.- La uniformidad se traduce en que ante la Ley todos son iguales, en este caso, igualdad frente a la ley tributaria. Todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben de ser gravados con la misma contribución.

Principio de Proporcionalidad.- Los organismos fiscales tienen derecho a cobrar contribuciones y los gobernados tienen obligación de pagarlas, bajo el principio de pago proporcional y equitativo.

Principio de Irretroactividad.- El régimen tributario se maneja bajo el principio de futuro, por lo que no puede haber tributos con efectos retroactivos, lo cual permite generar confianza en la legislación vigente.

De acuerdo al Art. 6 del Código Tributario, bajo la Codificación No. 2005-09 aprobado por la Asamblea Nacional y actualizado el 29 de diciembre de 2014, los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional.

Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos (Art. 11)

Pérez (2013), en su obra *Derecho financiero y Tributario* señala que el hecho imponible “Es el presupuesto de hecho de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la

obligación tributaria; es el hecho imponible el que da vida a la obligación tributaria”. (Pérez Royo, 2013, pág. 118)

Por lo señalado, es evidente que el hecho imponible se constituye en el elemento indispensable que determina la obligación tributaria; independiente del punto de vista o actitud que se adopte respecto a dicha obligación; la cual se transforma en una erogación económica de carácter coactivo para el contribuyente, como un presupuesto de hecho; por lo que el pago de un tributo es el resultado de una consecuencia jurídica.

Dino Jarach afirma que “No se puede generar la obligación sin la existencia real del hecho imponible, pero el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley.” (Jarach, 2004, pág. 153)

Elementos de una obligación tributaria

Los elementos indispensables para que se genere la obligación tributaria son: la ley, el Hecho Generador, el Sujeto activo y el Sujeto pasivo. “La Ley que es la facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, por lo que es exclusiva del Estado, no hay tributo sin ley” (Pérez Royo, 2013, pág. 107); el Hecho Generador, que de acuerdo al Código Tributario del Ecuador en el artículo 16 es “El presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” (Código tributario, 2009), correspondiendo al fundamento o soporte constitutivo de la obligación donde su ejecución está unida a su origen, en razón de lo cual se establece el inicio de una actividad económica.

De acuerdo al Código Tributario del Ecuador, en su Artículo 23, el *Sujeto Activo* “es el ente público acreedor o consignatario del tributo, puede ser el Estado (administrado por el SRI), Municipios, Consejos Provinciales, o cualquier ente merecedor del tributo” (Código tributario, 2009)

El Art. 24 señala que *Sujeto Pasivo*, “Es la persona natural o jurídica que está constreñida al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean como contribuyente o como responsable de la obligación tributaria” (Código tributario, 2009). Es importante indicar que en cada caso que se aplica el principio del tributo, desde el

punto de vista jurídico, no solamente se origina una relación entre administración y particular como efecto de una prestación pecuniaria; sino que paralelamente pueden surgir otras relaciones, con objeto propio, que pueden realizar la Administración o el contribuyente tributario.

Con los puntos de vista revisados en el presente capítulo, se puede evidenciar la importancia que ha tenido el pago del IVA por medio de sus contribuyentes como mecanismo principal de recaudación para que el Estado pueda cumplir sus fines gubernamentales. A través de los años, la historia permite connotar que, los impuestos en general, con el pasar del tiempo se han vuelto herramientas estratégicas para el logro de objetivos no siempre en beneficio de los ciudadanos; es así que poco a poco el poder de crear, modificar o extinguir tributos es cada vez más descentralizado.

Después del análisis de los principios tributarios, cabe destacar la relevancia del principio de legalidad, que trae inmerso la obligatoriedad de la existencia de la ley para que exista un tributo, lo que es percibido por los contribuyentes como una garantía.

CAPÍTULO II

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - SECTOR AGROINDUSTRIA

2.1. Antecedentes y definición

El IVA, proviene de Francia y fue creado aproximadamente en el año 1948. Actualmente este impuesto es aplicado en ciento treinta países en donde generalmente representa un porcentaje considerable dentro de la recaudación tributaria (Jarach,

2004, pág. 148). Fue implementado en el Ecuador en el año de 1970 como impuesto que se aplicó a las transacciones mercantiles.

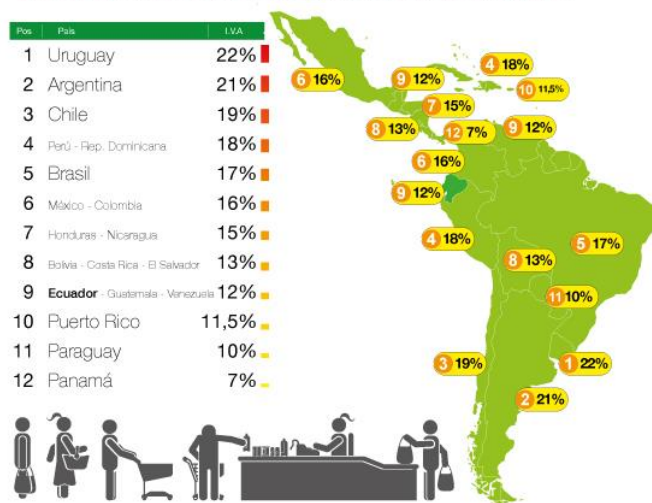
Los diferentes IVAs son tasas que fijan cada uno de los países y que gravan los productos de consumo. Este impuesto, junto con el impuesto a la renta, son las principales vías de ingresos de dinero para los gobiernos. En el caso de América Latina, de manera general son valores menores que en Europa, a excepción de Argentina y Uruguay en donde el IVA es similar a la media de los 27 países de la Unión Europea. El IVA más bajo de Latinoamérica lo tiene Panamá con un 7%. (Economipedia, 2014) Ecuador se ubica entre los países que menos IVA cobra en la región con un porcentaje de 12%, y es uno de los que aplica tasa cero para servicios de educación y salud.

Con el IVA se pretende gravar el valor de las transacciones de bienes o prestaciones de servicios, así como el autoconsumo, caracterizándose porque su naturaleza se maneja bajo el principio de capacidad contributiva, universalidad, legalidad y neutralidad. Este impuesto constituye un impuesto a las ventas y/o consumo, recargado de manera integral al consumidor final como efecto de la traslación, destacándose por ser un impuesto de gran capacidad recaudatoria, indirecto, fijo, y proporcional.

De acuerdo a la Agencia Pública de Noticias del Ecuador y Suramérica (ANDES) a continuación se presenta el ranking del IVA en Latinoamérica para el año 2015.

Ranking de IVA en Latinoamérica

Top 12 de los países con mayor y menor porcentaje de Impuesto al Valor Agregado



Fuente: Agencia Pública de Noticias del Ecuador y Suramérica

De acuerdo a lo señalado por el SRI (2016) en su portal web, se entiende como transferencia a la venta de bienes muebles de naturaleza corporal, que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; así como al uso o consumo personal de los bienes muebles.

La base imponible de este impuesto se calcula sobre la base de los precios de venta o de prestación del servicio, incluyéndose impuestos, tasas por servicios y otros gastos imputables al precio. Una vez establecido el precio, sólo podrán deducirse aquellos valores correspondientes a descuentos y bonificaciones, al valor de los bienes y envases devueltos por el comprador, así como a los intereses y las primas de seguros en las ventas a plazos tal como lo determina el Art. 58 de la ley tributaria (LORTI, 2004).

En el caso de las importaciones de acuerdo al Art. 59 de la LORTI (2004), la base imponible es el resultado de sumar al valor de los impuestos aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y otros documentos anexos. Cuando se trate de permuta, de retiro de bienes para uso o consumo personal y de donaciones, la base imponible corresponde al valor de los

bienes, el cual estará determinado considerando los precios de mercado (LORTI, 2004).

El IVA se declara de forma mensual si los bienes que se transfieren o los servicios que se presten están gravados con tarifa 12%; y semestralmente cuando se trate exclusivamente de la transferencia de bienes o prestación de servicios gravados con tarifa cero o no gravados, así como aquellos que estén sujetos a la retención total del IVA causado, a menos que sea agente de retención de IVA (cuya declaración será mensual) (LORTI, 2004).

2.2.Naturaleza y objeto del impuesto

En sus inicios, el impuesto a las transacciones mercantiles y prestación de servicios, se encontraba dividido en dos partes, la primera referente al impuesto en las transacciones mercantiles y el segundo sobre la prestación de servicios. El primer impuesto referido gravaba todas las transacciones mercantiles de mercaderías nuevas o usadas, mientras que el segundo gravaba las ventas o entradas brutas que se obtenían por la prestación de servicios.

Como se puede ver en su inicio el impuesto sobre las transacciones mercantiles, por definición, era mercantilista en el sentido de que para una transacción de bienes fuera objeto del cobro del impuesto debía ser de carácter mercantil, es decir no se encontraban gravadas con este impuesto las transferencias gratuitas de bienes.

Además los bienes debían tener la característica de mercaderías, sin embargo, esto conclusión podría ser equivocada ya que la misma Ley, traía la definición de mercadería, la cual se refería a todos los productos, artículos manufacturas, semovientes y en general, todos los bienes corporales muebles sin excepción alguna. Así también se considera transacción mercantil todo contrato o compromiso de venta por el que una de las partes se comprometa a pagar el bien recibido en cuotas periódicas.

Por otro lado el objeto en el impuesto sobre la prestación de servicios en sus inicios, no era la prestación del servicio sino las entradas brutas obtenidas por la prestación de servicios, por ello en el caso de que no se efectuaba el pago no existía hecho generador del tributo, a pesar de que se haya prestado el servicio.

Bustos, J. (2007) en su libro *El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación y en el Impuesto a la Renta* dice: “Con las reformas introducidas en julio de 1970 se modifica el impuesto a las transacciones mercantiles, y de las transacciones mercantiles de mercaderías, se pasó a gravar la “transferencia de mercaderías” y de esta manera incluir las transferencias a título gratuito.

Finalmente en 1981 se unifica el impuesto a las transacciones mercantiles y el impuesto a la prestación de servicios y señala que el impuesto aplicaba “al valor de la transferencia de dominio de mercaderías en todas sus etapas de comercialización, o al valor o precio de los servicios prestados” (Bustos, 2007). El objeto en la prestación de servicios es también más preciso y ya no está condicionado al pago, la aplicación del impuesto. Solo sería en 1989 cuando, con la aparición del IVA, se deja atrás al término de mercaderías para usar una definición civilista, mencionando que el impuesto grava el valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal. El actual reglamento a la Ley del Régimen Tributario Interno, incluso señala como un caso especial de transferencia, los retiros de bienes corporales realizados por el vendedor o dueño, socios o empleados de la sociedad para su uso o consumo personal, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la sociedad.

De acuerdo a la legislación tributaria ecuatoriana expresada en el Art. 52 de la LORTI (2004) respecto al *objeto del impuesto*, se establece el IVA que “grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización [...] y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley” (LORTI, 2004).

En el Ecuador existen: Impuesto a la renta, IVA, ICE, Vehículos.

2.3.Elementos configurativos del impuesto

Luego de la vigencia de la ley tributaria, se establecen como elementos configurativos del impuesto IVA: el Hecho generador, el Sujeto activo y el Sujeto pasivo.

Hecho generador

Conforme el Art. 61 de la LORTI, el *hecho generador del IVA* se verificará en los siguientes momentos:

En las transferencias locales de dominio de bienes o prestaciones de servicios, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, se preste el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta (numerales 1 y 2) (LORTI, 2004).

En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su producción o venta, en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes (numeral 4) (LORTI, 2004). Cuando se trate de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la Aduana (numeral 5) (LORTI, 2004).

En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, IVA se causará al cumplirse las condiciones para cada período, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta (numeral 5) (LORTI, 2004).

Sujeto Activo

Conforme el Art. 62 de la LORTI, El sujeto activo del IVA es el Estado por medio del SRI, entidad que administrará inicialmente el producto de las recaudaciones por el impuesto al valor agregado, depositando en una cuenta en el Banco Central del Ecuador a nombre del SRI. Luego de efectuados los respectivos registros contables,

los valores se transferirán en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional para su distribución a los partícipes (LORTI, 2004).

Sujetos Pasivos

De acuerdo al Art. 63 de la LORTI, son sujetos pasivos del IVA:

- a) En calidad de contribuyentes: Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena,

En calidad de agentes de percepción:

1. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa;
2. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.

- b) En calidad de agentes de retención

Tabla 2 Agentes de Retención IVA

Agentes de Retención	Descripción
Las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas; y las sociedades, sucesiones indivisas y personas naturales.	Consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada, de conformidad con lo que establezca el reglamento;
Las empresas emisoras de tarjetas de crédito.	Por los pagos que efectúen por concepto del IVA a sus establecimientos afiliados, en las mismas condiciones en que se realizan las retenciones en la fuente a proveedores;
Las empresas de seguros y reaseguros.	Por los pagos que realicen por compras y servicios gravados con IVA, en las mismas condiciones señaladas en el numeral anterior; y,

Los exportadores, sean personas naturales o sociedades.	Por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten.
Los Operadores de Turismo que facturen paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país.	Por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de los servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado;
Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades.	Que importen servicios gravados, por la totalidad del IVA generado en tales servicios;
Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles.	Sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles.

Elaborado por: el Autor

Fuente: Página web Servicio de Rentas Internas

Los agentes de retención del IVA, deberán retener el impuesto en los porcentajes que, mediante resolución, establezca el SRI, debiendo declarar y pagar el impuesto retenido mensualmente, entregando Conforme el Art. 62 de la LORTI, el que le servirá como crédito tributario en las declaraciones del mes que corresponda.

Los establecimientos que transfieran bienes muebles corporales como el de la presente investigación y presten servicios cuyos pagos se realicen con tarjetas de crédito, están obligados a desagregar el IVA en los comprobantes de venta o documentos equivalentes que entreguen al cliente, caso contrario las casas emisoras de tarjetas de crédito no tramitarán los comprobantes y serán devueltos al establecimiento (LORTI, 2004).

2.4.Tarifa

La tarifa del impuesto al valor agregado es del 12% y conforme lo señala el **Art. 66**, el uso del crédito tributario se sujetará a las siguientes normas:

Tabla 3 Actividad de sujetos pasivos

Sujetos pasivos	Actividad
1.- Los sujetos pasivos del 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.

Elaborado por: SRI

Fuente: (LORTI, 2004)

Tabla 4 Sujetos pasivos con proporcionalidad

Sujetos pasivos	Actividad	Proporcionalidad
-----------------	-----------	------------------

2.- Los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a	La producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa cero por ciento (0%) y en parte con tarifa doce por ciento (12%) tendrán derecho a un crédito tributario, cuyo uso se sujetará a las siguientes disposiciones:	a) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo;
		b) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios;
		c) La proporción del IVA pagado en compras de bienes o servicios susceptibles de ser utilizado mensualmente como crédito tributario se establecerá relacionando las ventas gravadas con tarifa 12%, más las exportaciones, más las ventas de paquetes de turismo receptivo, facturadas dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador, más las ventas directas de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores con el total de las ventas.

Elaborado por: SRI

Fuente: (LORTI, 2004)

Al respecto de las retenciones, en el Artículo 66, se especifica que:

Si estos sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar, claramente las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con tarifas doce por ciento (12%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%); de las compras de bienes y de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%), podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar cero (LORTI, 2004).

La LORTI, menciona que no se causará el IVA en los siguientes casos (Art. 54):

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

Respecto a las transferencias e importaciones con tarifa cero (Art. 55 LORTI), se señala que tendrán tarifa cero de IVA, las transferencias e importaciones bienes como, “los productos alimenticios de origen avícola y pecuario, y las carnes en estado natural [...]” (LORTI, 2004). Esta tarifa es aplicable a las transferencias de carnes, que no haya sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza.

Tabla 5 Derecho negado por crédito tributario

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.
	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 (LORTI, 2004).
	En la adquisición local e importaciones de bienes y utilización de servicios, las instituciones, entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado, entidades y organismos de la Seguridad Social, las entidades financieras públicas, ni los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

	En general, para tener derecho al crédito tributario el valor del impuesto deberá constar por separado en los respectivos comprobantes de venta por adquisiciones directas o que se hayan reembolsado, documentos de importación y comprobantes de retención.
	Como regla de aplicación general y obligatoria, se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la utilización de bienes y servicios gravados con este impuesto, siempre que tales bienes y servicios se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados.

Elaborado por: SRI

Fuente: (LORTI, 2004)

2.5.De las exenciones

Desde el punto de vista doctrinario tributario, la exención corresponde a la liberación de impuestos o gravámenes que excusa al sujeto pasivo obligado del cumplimiento de la correspondiente obligación tributaria. Dependiendo de las circunstancias ésta puede ser total o parcial, es decir, en el primer caso queda exento del tributo en su totalidad, y en el segundo, sólo la parte considerada y subsistiendo en la parte restante la obligación de pagar.

Conforme lo dispone el Código Tributario (Art. 31), la exención o exoneración tributaria corresponde a la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social. Por sus características especiales, las exenciones tributarias son básicamente de carácter general dentro de los límites que establezca la ley, pero existe la posibilidad de que existan exenciones, sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en situaciones como aquellos actos o contratos que se ejecuten con el fin de realizar la prestación de un servicio público o una obra benéfica, actividades donde se involucren las relaciones internacionales con países amigos, cuando se vea afectada la economía del país y sea necesario incentivar o desalentar tal o cual actividad económica, o la necesidad de brindar un tratamiento preferencial a ciertos sectores sociales considerados sensibles, etc.

Como se ha mencionado antes, para que exista un tributo es necesario que éste haya sido creado mediante una ley; de la misma manera para que un tributo sea considerado como exención debe ser propuesto mediante una ley. En ella se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal (Art.32). De la misma forma se da cabida a una modificación derogación de alguna exención vigente, sólo mediante una ley posterior (Art. 34 C.T), salvo en un caso: cuando la exención haya sido concedida por un plazo determinado. Las exenciones especiales están contempladas en la ley del impuesto correspondiente; sin embargo el Código Tributario exonera de manera general del pago de impuestos, pero no de tasas y de contribuciones especiales(Art. 35 C.T), a entidades como:

- Estado e instituciones del sector público;
- Entidades y empresas del sector público constituidas al amparo de la Ley Orgánica de Empresas Públicas para la prestación de servicios públicos;
- Empresas de economía mixta en la parte que represente la aportación del sector público;
- Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación
- Bajo la condición de reciprocidad internacional con Organismos internacionales de los cuales forma parte el Ecuador; Estados extranjeros, sus agentes diplomáticos y consulares.
- Empresas multinacionales en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los países extranjeros, bajo condición de reciprocidad internacional.

Una vez revisada la historia, definición y la aplicación del IVA como un impuesto se puede identificar sus elementos configurativos; a partir de esto, nace la obligatoriedad respecto al cumplimiento a partir de la verificación del hecho generador. Por medio de la tabla de rankings se puede realizar un análisis comparativo internacional de sus tarifas, así como también destacar su afectación a los contribuyentes, para éste caso, a gran parte de los ecuatorianos que se dedican a la producción de carne.

CAPÍTULO III

ANIMALES REPRODUCTORES Y CARNE EN ESTADO NATURAL

3.1. Características del ganado de carne

La ganadería es una actividad económica del sector primario que se encarga de la cría y domesticación de animales para el consumo humano, en el Ecuador se fundamenta en tres tipos principales de ganado: vacuno, ovino y porcino; su importancia radica en la producción de: carne, en su mayor parte proveniente de vacunos y porcinos; de leche fundamentalmente vacuna, de queso y mantequilla (Las Colonias, 2013).

En el Ecuador las zonas ganaderas son Cotopaxi, Pichincha, Imbabura, Carchi, Guayas y Manabí; a partir de 1976 la producción de ganado de carne mejoró con la introducción de razas como la Cebú, Brahmán, Holstein, enana Patua, enfocados a mejorar la producción lechera y de carne (Revista Líderes, 2015).

“El ganado o hacienda es el conjunto de animales criados por el ser humano, sobre todo mamíferos, para la producción de carne y sus derivados que serán utilizados en la alimentación humana” (FAO, 2009) También se utiliza como cuero, lana, pieles, etc. La actividad humana encargada del ganado es la ganadería.

Según la especie domesticada o criada, es posible establecer diferentes tipos de ganado:

- *Ganado vacuno o bovino*: Es un conjunto de vacas, toros y bueyes.
- *Ganado ovino*: Es un conjunto de ovejas.
- *Ganado porcino*: Es un conjunto de cerdos.
- *Ganado caprino*: Es un conjunto de cabras.
- *Ganado equino o caballar*: Es un conjunto de caballos y yeguas (FAO, 2009).

Para conocer un poco más y diferenciar un tipo de ganado con otros, se pueden describir de la siguiente manera (DeGuate, 2014):

Ganado vacuno o bovino: Es el conjunto de vacas, toros y bueyes; de éstas se derivan la mayoría de las razas y variedades criadas en la actualidad. La principal fuente de alimento del ganado vacuno es el pasto, y forraje mezclado con melaza.

Ganado ovino: Corresponde al conjunto de ovejas, su alimento se basa en pastos áridos o semiáridos y de los subproductos agrícolas fibrosos. Se puede aprovechar la carne, la lana, la leche y la piel.

Ganado porcino: Es el conjunto de cerdos, que por su alta producción de la carne, su alta fecundidad, alimentación de toda clase de sustancias orgánicas, tanto vegetales como animales y la adaptación fácil a diversos climas, es el ganado de mayor atracción para los productores de carne.

Ganado caprino: Es el conjunto de cabras, se usan para producir carne, parte de su leche se transforma en mantequilla y en quesos. Sus heces y orina se usan como abono orgánico rico en nitrógeno, calcio, fósforo, magnesio y potasio.

Ganado equino o caballar: Es el conjunto de caballos y yeguas, son de gran utilidad en todos los países con una gran diversidad de razas dependiendo la ubicación, función, etc.

3.2. Ganado bovino y producción de carne en Ecuador

De entre los diferentes tipos de ganado de carne se destaca el bovino como el más numeroso y con una explotación en volumen que sobresale entre los demás tipos existentes. El ganado bovino puede ser macho o hembra y se trata de mamíferos rumiantes, robustos y grandes que puede llegar a pesar más de 700 Kg. La carne vacuna representa en el mundo el 25 % de consumo de carne (FAO, 2009). Se crían para consumo de carne, leche y piel, la misma transformada en cuero.

Las regiones de la Costa y Amazonía ecuatoriana producen principalmente ganado de carne, el ganado lechero se encuentra principalmente en la Sierra; en los últimos años la ganadería ecuatoriana ha crecido notablemente, en población bovina como en la producción de carne y leche, lo que está permitiendo generar excedentes hacia una exportación, así lo señala Juan Pablo Grijalva, Gerente General de la AGSO; el sector lechero da trabajo directo a más de 1.500.000 ecuatorianos, la producción nacional es de 3.525.027 litros diarios, existiendo un excedente de alrededor de 200.000 litros diarios, que se podrían exportar a Colombia, Perú, Venezuela, entre otros países. Dentro de la producción pecuaria nacional, la mayor proporción corresponde a la ganadería bovina de doble propósito, producción de carne y leche (Revista Líderes, 2016).

La población bovina en Ecuador es de 4,5 millones de cabezas de ganado, según datos del último censo agropecuario, la producción de carne de bovinos se concentra en la Costa y las estribaciones de la Sierra, aportando 65% a la oferta nacional; en la Sierra se genera un 15% y gran parte corresponde a ganado lechero de descarte, mientras que entre las regiones Oriental e Insular se produce el 20% restante. Desde 2005 a 2015 se ha faenado el 15,6% de la cabaña bovina destinada a la producción de carne, lo que muestra una tasa de crecimiento promedio del 4% anual (La Realidad Agropecuaria en Ecuador, 2015).

Lamentablemente el precio de la carne es bajo, alrededor de 0,45 centavos de dólar la libra en pie, uno de los más bajos a nivel mundial, pero los precios al consumidor final son altos, en el supermercado un kilo de carne se comercializa en 7,00 dólares, lo cual es una muestra que existe una gran brecha entre lo que se le paga al productor y lo que paga el consumidor final, por lo que la ganancia no queda en quienes trabajan en el campo (La Realidad Agropecuaria en Ecuador, 2015).

La certificación de Ecuador, declarado un país libre de aftosa con vacunación, a comienzos del año 2015, por parte de la Organización Mundial de Sanidad Animal, no fue muy alentadora para los ganaderos. Mientras las autoridades gubernamentales se

esforzaron por la aplicación de las buenas prácticas para conseguir la certificación, se dejó a un lado el impulso a la cría para carne, trayendo como consecuencia que haya un bajo precio de la carne en el mercado nacional, aumentado por el abigeato y los costos de insumos (El Comercio, 2015).

Con el afán de compensar la situación, el gobierno ecuatoriano ha dado algunos pasos importantes, es así como han llegado al país, reses importadas para mejorar la ganadería y producción de carne. El ganado procede de Estados Unidos y especialmente de Paraguay con la característica de una alta genética, de las razas Angus negro y rojo, *brahman gris y rojo*, *brangus*, *holstein*, *charoláis*, *bigmaster* y *braford*. La adquisición es parte del Proyecto Nacional de Ganadería del Ministerio de Agricultura con el objetivo de preparar la producción cárnica del Ecuador para la exportación (El Comercio, 2015), con la garantía de que el país ha sido certificado libre de aftosa. Conforme el convenio los bovinos que están llegando al país como consecuencia de un convenio específico entre el Ministerio de Agricultura y Ganadería de la República del Paraguay (MAG), el Magap y la Asociación Rural del Paraguay (ARP) forman parte de las aproximadamente 35.000 reses que importará Ecuador hasta el 2017, dentro del Programa de Repoblamiento y Mejoramiento Genético que impulsa el Magap (MAGAP, 2015).

De acuerdo a la manifestado por funcionarios del MAGAP para la compra de bovinos en pie con fines de repoblamiento y mejoramiento genético del hato bovino del Ecuador, los ganaderos interesados pueden adquirir los animales ya sea por compra directa, o accediendo a una línea de crédito especial para repoblamiento que creó el Banco Nacional de Fomento (BNF). En los dos casos, tendrán un incentivo estatal del 30% y contarán con un seguro ganadero (MAGAP, 2015).

Como respuesta a las acciones de repoblación y mejoramiento del ganado bovino en el Ecuador, existen criterios opuestos como el de Peter Bohman (2015), Criador de ganado Brahman y Ex Presidente de la Asociación de Ganaderos del Litoral y Galápagos, que señala que la importación masiva de ganado es desacertada, ya que es exageradamente costosa debido a que según versiones oficiales la primera partida de

1.000 cabezas equivale a \$ 3 millones para Paraguay. Esto significa un precio de “\$ 3.000,00 por animal de 640 libras dando \$ 4,69 por libra de peso vivo, cuando el precio de los animales de calidad equivalente o superior en el Ecuador se consigue a razón de \$ 1,50 por libra” (Bhoman, 2015), esto quiere decir la negociación de 12.000 cabezas de ganado paraguayo que arribarían al Ecuador este año, es buena inyección a la economía para Paraguay y desacertada para la ganadería del Ecuador.

3.3. Normas técnicas vigentes en Ecuador

Conforme a la Codificación de la Ley de Sanidad Animal (Art.1) corresponde al Ministerio de Agricultura y Ganadería, realizar la investigación relativa a las diferentes enfermedades, plagas y flagelos de la población ganadera del país y diagnosticar el estado sanitario de la misma (H. Congreso Nacional, 2004). Para ello el MAG desarrollará permanente actividad de educación sanitaria, mediante campañas de divulgación que fueren necesarias, brindando capacitación y adiestramiento, de manera especial de los sectores campesinos organizados (Art.3).

El control concedido al MAG (Art.4), le permite ejercer el control sanitario de las explotaciones ganaderas, establecimientos de preparación de alimentos para el consumo animal, fábricas de productos químicos y biológicos de uso veterinario y de su almacenamiento, transporte y comercialización (H. Congreso Nacional, 2004).

Igual en el caso de trámites de la importación o exportación de ganado y productos o subproductos de origen animal (Art. 31), no deben ser ejecutados previa la autorización y certificación del Ministerio de Agricultura y Ganadería (H. Congreso Nacional, 2004).

En resumen la Ley de Sanidad Animal delega al MAG para que desarrolle actividades de educación sanitaria, con campañas de divulgación y capacitación permanentes dirigidas especialmente a los sectores campesinos organizados, además de ejercer el control sanitario a través de unidades especializadas, en aquellos sitios de explotación, preparación de alimentos y productos biológicos para el ganado, así como durante el

proceso de movilización en todas sus etapas, ya sea que se trate de comercialización interna o para exportación. Se destaca el que cuando se trate de programas de prevención de enfermedades del ganado, los propietarios del mismo deberán costear las vacunas, medicinas, instalaciones y, demás gastos en se incurran.

Para facilitar el acceso de los ciudadanos a todas las normas vigentes y aplicables en el ámbito del MAG, se elaboró el texto unificado de Legislación Secundaria del Ministerio de Agricultura y Ganadería.

El *Reglamento general a la ley de sanidad animal* en el Art. 1 indica, que corresponde al Ministerio de Agricultura y Ganadería, a través del Servicio Ecuatoriano de Sanidad Agropecuaria (SESA), realizar investigaciones de las diferentes enfermedades, plagas y flagelos que afecten a la ganadería nacional, así como, coordinar y supervisar las que efectúen entidades públicas y privadas, nacionales y extranjeras, con miras a lograr resultados de diagnóstico, prevención y tratamiento (MAG, 2012). Con el fin de conservar la salud en las ganaderías nacionales el SESA podrá, prevenir el aparecimiento de enfermedades, plagas y flagelos, así como, controlar las que se presentasen, estableciendo para ello varias medidas como acciones de vigilancia epidemiológica; campañas sanitarias orientadas a la prevención, control y erradicación de enfermedades; y establecimiento de puestos de control sanitario (Art. 2).

Dicho control se lo realiza con la finalidad de preservar y garantizar la producción de carne como de sus actividades secundarias provenientes de este sector productivo y de esta manera su producción, comercialización y consumo se desarrolle en apego a las políticas sanitarias, de salubridad enmarcadas como dentro de las políticas de soberanía alimentaria.

El *Reglamento a la ley sobre mataderos inspección, comercialización e industrialización de la carne* en el Art.2 establece, que el tránsito y transporte del ganado en todo el territorio de la República es libre, debiendo cumplir con los requisitos sanitarios establecidos por el SESA (MAG, 2012). Quedando sujetos a inspección y re inspección los animales de abasto pertenecientes a las siguientes

especies: *bovina*, ovina, caprina, porcina y otras aceptadas por la legislación ecuatoriana y destinadas al consumo humano (Art. 3) Este control se lo hace post-mortem (Art. 4).

Un sector novedoso dentro de la comercialización de carne es de la producción de carne orgánica, al respecto el Texto unificado de legislación secundaria del MAG, Libro II, se destaca lo señalado en el *Reglamento para la Producción Orgánica en el Ecuador* que en su Art. 28 se determina que, para que los productos animales puedan comercializarse con la denominación de transición a orgánico, “los animales deberán haber sido criados de acuerdo con las normas del presente reglamento, durante un periodo de al menos: - 12 meses en el caso de los bovinos destinados a la producción de carne” (MAG, 2011), y en cualquier caso durante 3/4 partes de su tiempo de vida.

El Art. 36 Literal c) de esta reglamentación determina que el ingreso a un establecimiento orgánico de ganado proveniente de la ganadería convencional, en el caso de los reproductores machos bovinos, podrán incorporarse en cualquier momento y no podrán faenarse hasta completar 12 meses en la unidad productiva.

Por otro lado el tratamiento de aquellos animales que cuentan con características para ser reproductores, ejemplo un porcino que ingresó al Ecuador, con la finalidad de mejorar la calidad del mercado de carne, con un fin secundario podría beneficiarse su propietario por estos motivos: primero el animal que cuenta con características para ser reproductor su fin es alimenticio, el cual podría darse en dos momentos; el primero en el caso que este ejemplar es faenado y; segundo cuando este ejemplar es empleado para la reproducción, mejorará indudablemente la genética de sus críos, los cuales serán faenados y al concluir su etapa como semental también será faenado con finalidad alimenticia y de consumo.

Por lo expuesto, una vez realizado el análisis del tratamiento de un animal que cuenta con características para ser reproductor, surge una controversia legal por el principio de legalidad, al no contar con una definición de “carne en estado natural”, al respecto las regulaciones y normativa ecuatoriana menciona lo siguiente:

La Norma Técnica Ecuatoriana NTE INEN 1217:2012, referente a Carne y Productos Cárnicos, no define expresamente el significado de carne natural, sino que lo hace a través de varios conceptos relacionados como: *Animales de abasto o para consumo humano*, que son las especies animales destinadas para consumo humano, criados bajo controles veterinarios y/o zootécnicos debidamente comprobados, sacrificados técnicamente en mataderos autorizados; incluye a los bovinos, porcinos, ovinos, caprinos y por extensión a las aves de corral, especies menores y otros animales comestibles permitidos por la legislación ecuatoriana, a través de los organismos pertinentes (INEN, 2012).

De acuerdo a la misma Norma Técnica, se define a *Carne*, como tejido muscular estriado en fase posterior a su rigidez cadavérica (post-rigor), comestible, sano, y limpio e inocuo de animales de abasto que mediante la inspección veterinaria oficial antes y después del faenamiento son declarados aptos para consumo humano (INEN, 2012).

Carne fresca, es la carne en estado natural definida en el párrafo anterior, la cual es sometida a refrigeración, entre 0°C y 4°C en el centro del corte, y que no ha recibido a los efectos de su conservación, otro tratamiento que el envasado protector y que conserva sus características naturales (INEN, 2012).

Con la finalidad de dar un punto de vista del tratamiento de carne estado natural en otros países, se menciona el criterio del Departamento de Agricultura de Estados Unidos (United States Department of Agriculture –USDA-) señala que el concepto de carne natural no se relaciona con la forma de crianza de un animal, sino que hace referencia a carne de cualquier tipo de ganado, que ha sido procesada mínimamente y que no contiene saborizantes, colorantes, conservadores artificiales u otros ingredientes sintéticos (USDA, 2014).

3.4. Análisis comparativo

Tomando información del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2014) de un artículo publicado con fecha junio 2014 bajo el nombre de: *Impuesto al Valor agregado en países de América Latina* se describe a continuación un resumen de las disposiciones más afines al tema planteado (CIAT, 2014):

La información descrita para cada uno de los países contiene una definición general del impuesto (hechos imponible y sujetos), su alcance, y ciertas operaciones excluidas o exentas.

ARGENTINA

La definición general y el alcance determina que el IVA se aplicará sobre: a) *Las ventas de cosas muebles* dentro del territorio del país efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto b) *Las prestaciones de servicio* de independientes dentro del territorio del país c) *La importación definitiva* de bienes muebles, y d) *La prestación de servicios en el exterior*, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina cuando los usuarios sean sujetos del impuesto y revistan la calidad de responsables inscriptos (CIAT, 2014).

Respecto al tema en investigación, en Argentina se aplica el IVA de acuerdo a: a) alícuota general 21%, b) Alícuota diferencial superior: 27%, y c) Alícuota diferencial reducida: 10,5%, aplicable a: [...] Animales vivos de las especies bovinas, ovinas, camélidas y caprinas, sus carnes y despojos comestibles, frescos, refrigerados o congelados.

PERÚ

La definición general y el alcance determina que el Impuesto General a las Ventas (IGV) se grava como valor agregado en cada etapa de la producción y circulación de bienes y servicios, permitiendo la deducción del impuesto pagado en la etapa anterior, al que se denomina crédito fiscal. La tasa única es del 18% (16% corresponde al IGV y 2% al Impuesto de Promoción Municipal - IPM) (CIAT, 2014).

En cuanto a operaciones exoneradas del IGV, en el Perú se aplica la exoneración imperfecta: Por lo general el sujeto no causa el impuesto en sus ventas pero sí es incidido indirectamente a través del impuesto que le es trasladado con sus adquisiciones.

Respecto al tema en investigación se aplica a la venta en el país o importación de los siguientes bienes contenidos en el Apéndice I de la Ley del IGV:

- Subpartida arancelaria: 0101.10.10.00/ 0104.20.90.00
Producto o bien mueble: Caballos, asnos, mulos y burdéganos, vivos y animales vivos de las especies bovina, porcina. Ovina o caprina.
- Subpartida arancelaria: 0102100000
Producto o bien mueble: Sólo vacunos reproductores y vaquillonas registradas con preñez certificada.
- Subpartida arancelaria: 0102909000
Producto o bien mueble: Sólo vacunos para reproducción.

VENEZUELA

Venezuela cuenta con IVA que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, que deben pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados.

El valor agregado de un diez por ciento (10%) adicional a la alícuota impositiva general, es aplicable a las ventas u operaciones asimiladas a venta, e importaciones de los bienes de consumo suntuario.

La alícuota reducida del ocho por ciento (8%), es aplicable a operaciones de importaciones y ventas de los alimentos y productos para consumo humano como: Ganado caprino, ovino y especies menores destinadas al matadero. Ganado caprino,

ovino y especies menores para la cría. En estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera [...] (CIAT, 2014).

Como exenciones a ventas (artículo 18 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley N° 5.189 de 2007, que establece el IVA), están exentas del impuesto previsto en esta Ley, las ventas de: Animales vivos destinados al matadero (bovino y porcino) y ganado bovino y porcino para la cría [...] (CIAT, 2014).

Habiendo tomado algunas consideraciones de algunos países de la región con la finalidad de establecer alguna situación similar a considerarse para el caso de Ecuador, se encuentra que en el caso de Perú, país en el cual existe una tasa única del 18% (IGV) y en cuanto a operaciones exoneradas del IGV, se aplica la exoneración imperfecta, donde por lo general el sujeto no causa el impuesto en sus ventas pero sí es incidido indirectamente a través del impuesto que le es trasladado con sus adquisiciones. Para el caso que se investiga se aplica a la venta en el país o importación de caballos, asnos, mulos y burros, vivos y animales vivos de las especies bovinas, porcinas, ovinas o caprinas; sólo vacunas reproductoras y vaquillonas registradas con preñez certificada; y sólo vacunos para reproducción.

Tomando como referencia las políticas desarrolladas en países vecinos en el Ecuador podemos referirnos y analizar el siguiente caso:

CASO ECUADOR

Juicio N°: 17505-2004-21851

Fecha comparecencia de la parte Actora: 27 de febrero de 2004

Demandante (contribuyente): José Luis Cobo Terán

Demandado: Director Regional Norte del SRI

Introducción al caso: Se ha tomado este caso como referencia para el presente trabajo de investigación porque se puede evidenciar la interpretación de la autoridad respecto de la transferencia de carne en estado natural y por otro lado, la interpretación desde el punto de vista del ganadero, lo que muestra el vacío legal en materia tributaria al

no contar con una definición expresa de carne en estado natural; de haber existido esta aclaratoria, no hubiera dado lugar el mencionado juicio.

Caso: Acción de impugnación en contra de la liquidación de pago por diferencias en declaraciones número 052040200099 y 0520402000100 de 27 de enero de 2004.²

² **Síntesis del caso:** La litis se ha trabado porque la parte Actora no está conforme con las Liquidaciones de Pago por Diferencias en Declaraciones número 052040200099 y 0520402000100 de 27 de enero de 2004, por concepto de IVA de los ejercicios económicos 2000 y 2001, alegando básicamente que en los actos impugnados el SR1 considera que no se ha cumplido con la obligación de declarar y pagar el IVA en ciertas transacciones especialmente en la venta de ganado vacuno cuya transferencia está gravada con tarifa 0% de conformidad con la LORTI. Por parte de la autoridad demandada, la falta de contestación a la demanda, constituye negativa pura y simple de la acción propuesta, y ratificación de los fundamentos que motivaron las liquidaciones de pago por diferencias en declaraciones número 052040200099 y 0520402000100.-

Para análisis de la autoridad judicial, la administración tributaria en sus actos de determinación establece tres cuestiones: (i) la administración tributaria sostiene que el actor no desvirtúa lo señalado, ni consta en el proceso declaraciones tributarias probatorias como evidencia. (ii) Se establece que el actor solo actuó prueba respecto a las ventas efectuadas en los años 2000 y 2001 en las declaraciones número 052040200099 y 0520402000100, y no respecto a otros contribuyentes (informantes) que cruzaron información de compras efectuadas con IVA al señor Cobo. (iii) Se menciona que las declaraciones número 052040200099 y 0520402000100 determinan que el señor Cobo vendió durante el año 2000 mediante facturas.

Se hace hincapié en el Artículo 51 (LORTI 2004): "Estableciendo que el IVA, que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley": Artículo 54 (LORTI 2004): "Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: 1. Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituration, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento".

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LA TARIFA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS ANIMALES REPRODUCTORES

Como se ha mencionado anteriormente el IVA es un impuesto indirecto aplicado sobre el consumo, financiado por el consumidor final. En el momento de toda transacción comercial, ya sea ésta transferencia de dominio o importación de bienes muebles de naturaleza corporal (que se pueda ver y tocar) o prestación de servicios, es percibido por el vendedor y se aplica sobre la venta en todos los pasos de la cadena de

Bajo el análisis de las facturas correspondientes emitidas a favor de Citotusa S.A, se establece considerando que la descripción de los bienes que se vendieron fueron "toros" o "novillos" al ser bienes muebles y de naturaleza corporal se cumplirían los presupuestos jurídicos para que la transferencia de éstos este gravada con tarifa distinta de 0% (10% o 12%) según corresponda excepto las que la ley señale taxativamente que están gravadas con tarifa 0%, por lo que, para que el argumento del señor Cobo prospere y consecuentemente se establezca que la venta de toros y/o Novillos está gravada con tarifa 0% del IVA, tal presupuesto deberá constar en el Artículo 54 de la LORTI (2004).

Por lo tanto, sin tener otra consideración, la Quinta Sala con base en los fundamentos constantes en los considerandos de este fallo resuelve rechazar la demanda de impugnación deducida por el señor José Luis Cobo Terán.

En razón de lo expuesto se desprende que de acuerdo a los antecedentes el actor plantea que acogiénose al Artículo 54 (LORTI 2004) realizó ventas de “carne en estado natural” y como tal le correspondía declarar transferencias con IVA 0%. La administración tributaria (demandada) considera que el actor no ha cumplido con la obligación de declarar y pagar el IVA en la venta por concepto de un bien mueble corporal (toros y/o novillo) cuya transferencia no está gravada con tarifa distinta de 0% (10% o 12%) según corresponda de conformidad con la LORTI (2004). Para que el argumento del señor Cobo prospere y consecuentemente se establezca que la venta de toros y/o Novillos está gravada con tarifa 0% del IVA, tal presupuesto deberá constar en el Artículo 54 de la LORTI vigente. Es decir que deberá constar en la ley de manera taxativa que está gravada con tarifa 0%.

producción. Existen básicamente dos tarifas para este impuesto que son 12% y tarifa 0%.

Bienes con IVA 0% son los productos que se encuentran en estado natural, es decir, que no sufren ninguna transformación o se comercializa en su estado natural u original. Con acercamiento al tema de investigación corresponde a productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural, que se encontrarían inmersos los animales con características para ser reproductores por ser carne en estado natural y evidentemente su finalidad es el consumo humano o alimenticio y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza.

En el caso antes referido y de conformidad con el análisis realizado, los novillos o toros que fueron enajenados, es fácilmente probable que su finalidad principal o secundaria era el consumo alimenticio.

Al referirse la norma a carne en estado natural, los novillos o toros enajenados cumplen con esa condición al no haber sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento. Estos novillos podrían haber sido empleados para la reproducción por sus características genéticas por lo tanto debería gravar tarifa 0%.

La controversia legal surge cuando en la legislación ecuatoriana, no define explícitamente carne en estado natural, esto da la posibilidad que la autoridad como el contribuyente pueda realizar una interpretación errónea, por lo que esta investigación presentará una recomendación como aporte a la política tributaria del país para evitar interpretaciones equívocas a las mencionadas en el ordenamiento jurídico.

Después de la investigación documental realizada, se determina que la falta de definición de carne en estado natural aplica al ganado bovino, porcino, ovino, caprino y caballar, que son los que se venden principalmente en el mercado y en la mayoría de casos, dentro del negocio de crianza de éstas especies se encuentra los machos reproductores y su tratamiento al tener como finalidad el consumo alimenticio humano debería gravar tarifa 0% de IVA.

4.1.Base Legal para la liquidación del IVA

Para la declaración y pago del IVA, los sujetos pasivos del IVA obligados a presentar declaración efectuarán la correspondiente liquidación del impuesto sobre el valor total de las operaciones gravadas. De ser factible, del impuesto liquidado se deducirá el valor del crédito tributario de que trata el artículo 65 de esta Ley (LORTI, 2004).

El Art. 70 reformado por el Art. 21 de la Ley 41, R.O. 206, 2-XII-97 en cuanto a la declaración, liquidación y pago del IVA para mercaderías importadas, la liquidación del IVA se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente (LORTI, 2004).

Se faculta al Director General del SRI para disponer el pago del IVA, en una etapa distinta a la señalada en el inciso anterior, en el caso de activos que se justifiquen plenamente por razones de carácter económico, cuya adquisición esté financiada por organismos internacionales de crédito.

En el Art. 159 del Reglamento para la aplicación de la LORTI reformada por el Art. 22 del D.E. 732, R.O. 434, 26-IV- 2011, los sujetos pasivos liquidarán mensualmente el impuesto aplicando las tarifas del 12% y del 0% sobre el valor total de las ventas o prestación de servicios, según corresponda. En las ventas por las que se haya concedido plazo de un mes o más para el pago, el sujeto pasivo deberá declarar esas ventas en el mes siguiente y pagarlas en el siguiente o subsiguiente de realizadas. La suma del IVA generado por las ventas al contado, que de manera obligatoria debe liquidarse en el mes siguiente de producidas, y el IVA generado en las ventas a crédito y que se liquidaren en ese mes, se deducirá el valor correspondiente al crédito tributario. La diferencia resultante, corresponde al valor del impuesto causado en el mes o el valor del crédito tributario a aplicarse en el siguiente mes, deduciendo el saldo del crédito tributario del mes anterior si lo hubiere, así como las retenciones realizadas para de esta manera tener el saldo de crédito tributario para el próximo mes o el valor a pagar (Reglamento LORTI, 2015).

Cuando se trate de permutas o de otros contratos por los cuales las partes se obligan a transferirse recíprocamente el dominio de bienes corporales muebles (Art. 161), cada parte que efectúa la transferencia, realiza una venta gravada con el IVA, cuya base imponible corresponde al valor de los bienes permutados a los precios comerciales. Lo antes dispuesto será igualmente aplicable a las ventas en las que parte del precio consista en un bien corporal mueble.

En el caso en que se dieren en pago de un servicio bienes corporales muebles, se tendrá como precio del servicio para los fines del IVA, el valor de los bienes transferidos a precios comerciales. El beneficiario del servicio será considerado como vendedor de los bienes, y se aplicará igual tratamiento en los casos de transferencia de bienes corporales muebles que se paguen con servicios (Reglamento LORTI, 2015).

4.2.Control de la recaudación

Conforme el Reglamento para la aplicación de la LORTI (2015), para fines recaudatorios se establecen convenios de recaudación o de débito (Art. 130), donde las instituciones financieras actuarán en calidad de agentes de retención del impuesto a la renta de los pagos, acreditaciones o créditos en cuenta que se realicen, amparados en convenios de recaudación o de débito; celebrados con sus clientes y que constituyan ingresos gravados para las empresas de telecomunicaciones, energía eléctrica y otras empresas a favor de las cuales los clientes hayan celebrado tales contratos. Los clientes no estarán obligados a efectuar retención alguna por las transacciones realizadas mediante este mecanismo. Las instituciones financieras deberán emitir los respectivos comprobantes de retención, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención (Reglamento LORTI, 2015).

En cuanto al pago del IVA, se lo realizará de acuerdo con las tablas previstas en la Ley, teniendo el director general del organismo recaudatorio, potestad para establecer las fechas y mecanismos para el proceso de recaudación en el Régimen Simplificado (Art. 229). El pago de las cuotas se lo efectuará a través de las instituciones que hayan suscrito un convenio de recaudación con el SRI.

Al momento de cancelar las cuotas, el contribuyente tendrá dos opciones: 1. Cuota a la fecha, cuando el contribuyente cancelará el valor del período actual, más las cuotas vencidas de meses anteriores, más títulos de crédito de ser el caso, con sus respectivos intereses por mora. 2. Cuota Global: Cuando el contribuyente cancelará la cuota a la fecha descrita en el numeral anterior, más las cuotas correspondientes al resto de meses del año en curso (Reglamento LORTI, 2015). Cuando el contribuyente, cancele la cuota global y renuncie o sea excluido del Régimen Simplificado, podrá reclamar ante la administración tributaria los valores pagados indebidamente.

En el Código Tributario con jerarquía y efectos de Ley Orgánica, actualizado al 29-dic.-2014, se señala que en cuanto a la obligación tributaria ésta se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos: 1. Solución o pago; 2. Compensación; 3. Confusión; 4. Remisión; y, 5. Prescripción (Asamblea Nacional, 2014).

El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables, la transacción la puede realizar cualquier persona a nombre de éstos a favor del acreedor del tributo y por éste al funcionario, empleado o agente, facultado por la ley. El pago debe hacerse en el tiempo que señale la ley tributaria respectiva o su reglamento, o en su defecto en la fecha en que hubiere nacido la obligación, en el lugar que señale la ley o el reglamento o en el que funcionen las correspondientes oficinas de recaudación, donde se hubiere producido el hecho generador, o donde tenga su domicilio el deudor (Asamblea Nacional, 2014).

El pago de las obligaciones tributarias se hará en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador. En el caso de la necesidad de facilidades de pago, previa solicitud motivada del contribuyente o responsable, se concederán facilidades para el pago de tributos, mediante resolución. Cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda también intereses y multas, los pagos parciales se imputarán en el siguiente orden: primero a intereses; luego al tributo; y, por último a multas (Asamblea Nacional, 2014).

Conforme al Art. 51 del código tributario vigente las deudas tributarias serán *compensadas* total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo (Asamblea Nacional, 2014). De igual manera las deudas tributarias se compensarán con créditos de un contribuyente contra el mismo sujeto activo, por títulos distintos del tributario, reconocidos en acto administrativo firme o por sentencia ejecutoriada (Asamblea Nacional, 2014).

La obligación tributaria se extingue por *confusión* (Art. 53), cuando el acreedor de ésta se convierte en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo. Las deudas tributarias sólo podrán *condonarse o remitirse* (Art.54) en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.

La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado (Asamblea Nacional, 2014).

4.3.Análisis del IVA para la transferencia de ganado desde el punto de vista contable

El mencionar actividades agropecuarias se refiere a aquellas relacionadas con la producción agrícola y ganadera, las cuales se caracterizan por la "explotación" de recursos, naturales, animales y de capital con la finalidad de obtener productos;

destinados a la venta para el consumo. Las actividades ganaderas se relacionan con la crianza, reproducción, desarrollo, sacrificio de ganado vacuno, ovino, porcino, etc. “La actividad agrícola desarrolla actividades como el aporte con productos para el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas, ya sea en huertos y/o plantaciones, la floricultura y la acuicultura” (Velasategui, 2014, pág. 118).

De manera general la producción agropecuaria no corresponde a una actividad que genera IVA con tarifa 12% por lo que de acuerdo a la ley, la declaración de impuestos se la debe efectuar de forma semestral. Dado que al ser productos de las explotaciones agrícolas ganaderas que no han sufrido ningún proceso de industrialización, entonces conforme a la ley están gravadas con tarifa cero, por lo que, al realizar la venta de productos, una hacienda o empresa agropecuaria no debe cobrar el IVA.

Entonces cuando se trata de las declaraciones impositivas al SRI surge la pregunta, ¿tiene el ganado tarifa cero? El ganado al ser un bien mueble de naturaleza corporal y al no encontrarse expresamente determinado dentro del listado con tarifa cero, entonces está gravado con tarifa 12 %. Es importante que la documentación contable deberá ser conservada durante un plazo de hasta siete años conforme lo establecido en el Código Tributario como plazo para la prescripción de la obligación.

La contabilidad para el área ganadera, al igual que otras áreas especializadas para un sector, se encarga de realizar el análisis, interpretación y presentación, de las diferentes partidas de los costos incurridos, para el cultivo del agro y la cría de los ganados; así como de otros gastos necesarios para el desarrollo, cuidado y venta.

4.4. Análisis relevantes

Conforme se ha mencionado anteriormente y relacionado con el tema, parte establecer un punto de discusión se establecen dos posiciones; una la constituye lo dispuesto en la LORTI, Art. 54 (2004), Art. 55 (2014) donde se destaca que, tendrán tarifa cero, las transferencias e importaciones de bienes como carnes en estado natural o que se

mantengan en estado natural, [...]. La otra posición corresponde al criterio del investigador.

La primera posición concordaría con las Normas Técnicas vigentes en Ecuador, los criterios del INEN y del Departamento de Agricultura de Estados Unidos –USDA-, quienes señalan: el INEN un Organismo Técnico ecuatoriano, dentro de la Norma NTE INEN 1217, define como *carne fresca*, aquella en *estado natural* en fase posterior a su rigidez cadavérica (post-rigor), la cual es sometida a refrigeración, entre 0°C y 4°C en el centro del corte, y que no ha recibido, a los efectos de su conservación, otro tratamiento que el envasado protector y que conserva sus características naturales.

Al referirse a carne fresca, esta es una definición aproximada a carne en estado natural pero gramaticalmente distinta, por lo tanto aquí claramente se puede interpretar que se refiere a la carne post mortem es decir una vez que el animal ha muerto. Definición que acertadamente contribuye a la interpretación para el caso referido, definición que no se encuentra expresa en el ordenamiento jurídico ecuatoriano dejando un vacío legal para la interpretación respecto de la carne en estado natural, la cual se podría considerar antes que el animal muera o después de la muerte.

Desde el punto de vista del SRI, sin que este tenga una definición expresa, considera el significado de carne en estado natural, se concluye que corresponde a aquellas carnes que luego del faneamiento del ganado, no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza, es decir, que se trataría de ganado post-mortem, que como carne aún no ha recibido ningún tratamiento físico ni químico.

Desde el punto de vista del investigador y tomando las definiciones que proporciona el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, *Estado* significa estar y *Natural* perteneciente o relativo a la naturaleza o conforme a la cualidad o propiedad de las cosas (RAE, 2016). Lo cual unidos los conceptos se tendría es algo que pertenece a la naturaleza.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

El cobro del IVA en el ordenamiento jurídico ecuatoriano determina las características con las que debe cumplir una venta de un animal reproductor, que a su vez se considera carne en estado natural. Lamentablemente, la norma ecuatoriana no define “carne en estado natural” dejando un vacío legal que tiene como consecuencia una doble interpretación; la primera, desde el punto de vista de la autoridad, con fines recaudatorios y la segunda, desde el punto de vista del contribuyente, con fines de exención.

Por lo anterior, el mercado de carne que dentro de su actividad se dedica por un lado a la reproducción como un mecanismo para mejorar genéticamente sus críos y por otro a la comercialización, tiene un riesgo elevado de que la autoridad tributaria determine que este hecho generador grave tarifa 12%, lo que afecta a este sector provocando una disminución en la importación de sementales para mejora genética y aminorando la venta de carne de calidad.

Los impuestos y como parte de ellos el IVA, son pagos obligatorios que las personas deben hacer al Estado para financiar el gasto público y satisfacer las necesidades colectivas, en la cantidad y forma que señala la LORTI; son coercitivos y fijados unilateralmente por el Estado. Por lo tanto, las personas naturales o jurídicas en calidad de contribuyentes están obligados a cancelar este impuesto en los plazos y porcentaje dispuesto por la autoridad, una vez verificado el hecho generador. Éste ha sido el proceso regular que la autoridad ha fijado y que hasta ahora se cumple.

Según el análisis realizado respecto de la normativa INEN, los reglamentos de los mataderos y regulaciones internacionales respecto de la comercialización de carne y

por lo tanto animales reproductores, el Ecuador carece de una regulación específica que defina específicamente los términos para comercialización de carne en estado natural, puesto que la naturaleza de la norma se ha centrado en la higiene, salud, movilización del ganado. Por otro lado, por ser la ganadería una actividad económica del sector primario, quienes se dediquen a la cría, reproducción y comercialización de animales para el consumo humano, estarán regulados en el Ecuador por el MAGAP.

La LORTI, Art. 54 (2004), Art. 55 (2014) en relación al tema de investigación destaca que, tendrán tarifa cero, las transferencias e importaciones de bienes como carnes en estado natural o que se mantengan en estado natural, ello no señala específicamente a animales en pie. Desde el punto de vista del investigador y tomando como referencia definiciones de la Real Academia Española de la Lengua, carne en estado natural significa carne que pertenece a la naturaleza, es decir, un animal aún con vida, lo cual podría considerarse dentro de la conceptualización de carnes en estado natural, sin embargo la Administración Tributaria no la reconoce como tal.

Recomendaciones

Se recomienda revisar algunas legislaciones tributarias de la región que consideran desde otro punto de vista lo relacionado con el cobro del IVA gravado a la transferencia e importación de ganado, la cual es aplicable a animales vivos de las especies bovina, porcina, caprina u ovina; y ganado reproductor, orientándose a hacer consideraciones especiales para este tipo de bien mueble corporal.

Es recomendable que los impuestos determinados para los contribuyentes, cumplan con el principio de legalidad y se destinen a satisfacer necesidades colectivas; no deben fomentar situaciones nocivas para la sociedad, sino combatir estas malas conductas y ser justos en un sentido social; no deben afectar libertades individuales; y deben ser equitativos en el sentido de la distribución de los recursos generados.

Aunque las Normas reguladoras del ganado desde su desarrollo, comercialización y destino final a un camal son controladas tanto por el MAGAP y el INEN en el Ecuador, se recomienda acondicionar las definiciones técnicas actuales conforme la última recomendación, respecto a la modificación del Art. 55 (LORTI, 2014).

Se recomienda que para se establezca que la venta de ganado reproductor esté gravada con tarifa 0% del IVA, tal presupuesto jurídico deberá el SRI realizar una reforma reglamentaria y definir qué está considerado carne en estado natural de la siguiente manera: “Carne es estado natural: Para efectos del cobro de la tarifa 0% de IVA se considera carne en estado natural i) animales en general que se encuentran en pie libre de enfermedades y que puedan ser comercializados y; ii) la carne (post mortem) que no haya sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza”.

REFERENCIAS

- INEN. (2012). *NTE INEN 1217, Carnes y Productos Cárnicos. Definiciones*. Quito: Instituto Ecuatoriano de Normalización,.
- Acosta A. (2006). *Breve historia económica del Ecuador* . Quito – Ecuador: Corporación Editora Nacional .
- Asamblea Nacional. (2014). *Código Tributario*. Quito: Ley 0 Registro Oficial Suplemento 405 de 29-dic.-2014.
- Bhoman, P. (23 de julio de 2015). *El Productor*. Recuperado el 01 de abril de 2016, de Importación masiva de ganado: <http://elproductor.com/2015/07/23/importacion-masiva-de-ganado/>
- Carvajal D & Carrasco C y Ramírez J. (2010). *Historia de la tributación en Ecuador: cambios sociales y organizacionales*. Quito: Centro de Estudios Fiscales.
- CIAT. (2014). *Impuesto al Valor agregado en países de América Latina*. Bogotá: Serie N° 1 .
- Código tributario. (2009). *Codificación 9*. Quito: Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun-2005 Última modificación: 09-mar-2009 Estado: Vigente .
- Constitución del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi: Asamblea Constituyente.
- CONSUVIN. (19 de 03 de 2014). *Petete.meh.es*. Recuperado el 01 de 04 de 2016, de Consulta tributaria: [http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+CUESTION-PLANTEADA+\(IVA\)&Pos=1050](http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+CUESTION-PLANTEADA+(IVA)&Pos=1050)
- DeGuate. (2014). Obtenido de Tipos de especies de ganado: http://www.deguate.com.gt/guatemala/agricultura/ganaderia/referencia/tipos-de-especies-de-ganado.php#.Vv_hvnhdCd

- Economipedia. (2014). Recuperado el 18 de marzo de 2016, de Ranking de IVA en el mundo: <http://economipedia.com/ranking/el-iva-en-el-mundo.html>
- El Ciudadano. (28 de julio de 2015). Obtenido de Ecuador se ubica entre los países de Latinoamérica que cobran menos IVA: <http://www.elciudadano.gob.ec/ecuador-se-ubica-entre-los-paises-de-latinoamerica-que-cobran-menos-iva/>
- El Comercio. (20 de mayo de 2015). *Diario El Comercio*. Obtenido de <http://www.elcomercio.com/actualidad/costa-produccion-carnederos-ganado-consumo.html>.
- El Comercio. (02 de marzo de 2015). *ElComercio.com*. Obtenido de A criar ganado de carne: <http://www.elcomercio.com/actualidad/ecuador-ganaderia-alimentos-carne-fao.html>
- Einaudi, Principios de Hacienda Pública, 6ta. Ed., Edit. Aguilar, Madrid, 1962, pg. 72.
- FAO. (2009). *Glosario de agricultura Orgánica* . México: de la FAO.
- H. Congreso Nacional. (2004). *LEY DE SANIDAD ANIMAL*. Quito: Codificación 9 Registro Oficial Suplemento 315 de 16-abr-2004.
- Jarach, D. (2004). *Finanzas y Derecho Tributario, 4a. Ed.* Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- LORTI. (2004). *LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO*, . Quito: Codificación 26 Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov-2004 .
- MAG. (2011). *Texto unificado de legislación secundaria del MAG, libro II* . Quito: Decreto Ejecutivo 3609 Registro Oficial Suplemento 1 de 20-mar-2003 Última modificación: 26-jul-2011 Estado: Vigente.
- MAG. (2012). *Texto unificado de legislación secundaria del MAG, libro I* . Quito: Decreto Ejecutivo 3609 Registro Oficial Suplemento 1 de 20-mar-2003 Última modificación: 10-oct-2012.
- MAGAP. (mayo de 2015). *Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultua y Pesca*. Obtenido de Desde Paraguay llegará ganado para mejoramiento genético 201: <http://www.agricultura.gob.ec/desde-paraguay-llegara-ganado-para-mejoramiento-genetico/>
- Marchevsky, R. A. (2011). *Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: ERREPAR 2a. Ed.

- McGraw - Hill. Derecho Financiero y Tributario (1995). Legislación básica.
- Moya, E. (2006). Elementos de finanzas públicas y derecho tributario. *Caracas. Editorial Mobilibros.*
- Pérez Royo, F. (2013). *Derecho financiero y Tributario*. Navarra: Aranzadi S.A. , 17a. Ed.
- RAE. (12 de abril de 2016). Obtenido de Real Academia de la Lengua Española: <http://dle.rae.es/?id=QHiso1I>
- Reglamento LORTI. (2015). *Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno*. Quito: Decreto No. 374 última modificación. Decreto 580 Registro Oficial 448, 28-Febrero-2015.
- Rodríguez L. (1992). *Las Finanzas Públicas en el Ecuador (1830 – 1940)*,. Quito – Ecuador: Banco Central del Ecuador/Biblioteca de Historia Económica, Vol. 4,.
- SRI. (2016). *Impuesto al valor agregado*. Quito: Servicio de Rentas Internas .
- United States Department of Agriculture USDA. (10 de 12 de 2014). *USDA US Meat Export Federation*. Recuperado el 01 de 04 de 2016, de US Meat Export Federation:
http://www.usmef.org.mx/USmeat2/Paginas/inicio.php?seccion=carnes_naturales
- USDA. (10 de 12 de 2014). *United States Department of Agriculture* . Recuperado el 01 de 04 de 2016, de US Meat Export Federation:
http://www.usmef.org.mx/USmeat2/Paginas/inicio.php?seccion=carnes_naturales
- Velastegui, W. A. (2014). *Contabilidades Especiales*. Riobamba, Ecuador: FADE.