



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA**

CARRERA DE DERECHO

TEMA:

**Temporalidad del Impuesto al Valor Agregado respecto a la
emisión de la factura y la nota de crédito**

AUTORA:

Mosquera Swanton, Erin Leslie

**Trabajo de titulación previo a la obtención del título de
ABOGADA DE LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES DE LA
REPÚBLICA DEL ECUADOR**

TUTORA:

Navarrete Luque, Corina Elena

Guayaquil, Ecuador

11 de septiembre del 2017



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
CARRERA DE DERECHO

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo de titulación, fue realizado en su totalidad por **Mosquera Swanton, Erin Leslie**, como requerimiento para la obtención del título de **Abogada de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador**.

TUTORA

f. _____
Navarrete Luque, Corina Elena

DIRECTORA DE LA CARRERA

f. _____
Lynch Fernández, María Isabel Ab. Mgs.

Guayaquil, 11 de septiembre del 2017



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
CARRERA DE DERECHO**

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, **Mosquera Swanton, Erin Leslie**

DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación **Temporalidad del Impuesto el Valor Agregado respecto a la emisión de la factura y la nota de crédito**, previo a la obtención del título de **Abogada de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador**, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan en el documento, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, 11 de septiembre del 2017

LA AUTORA:

f. _____
Mosquera Swanton, Erin Leslie



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
CARRERA DE DERECHO**

AUTORIZACIÓN

Yo, **Mosquera Swanton, Erin Leslie**

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación, **Temporalidad del Impuesto el Valor Agregado respecto a la emisión de la factura y la nota de crédito**, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, 11 de septiembre del 2017

LA AUTORA:

f. _____
Mosquera Swanton, Erin Leslie

Correo - leslieazul@hotmail.com x D30462684 - UTE LESLY - x

Es seguro | <https://secure.urkund.com/view/30078705-753483-447508#q1bKLvayio7VUSrOTM/LTmtMTsxLTIWYmQgFAA==>

URKUND

Documento [UTE LESLY-2 Corina Navarrete.docx \(D30462684\)](#)

Presentado por maritzareynosoedwright@gmail.com

Presentado por maritza.reynoso.ucsg@analysis.urkund.com

Recibido Tesis Leslie Corina Navarrete [Mostrar el mensaje completo](#)

Mensaje 0% de estas 68 páginas, se componen de texto presente en 0 fuentes.

Lista de fuentes Bloques

Categoría	Enlace/nombre de archivo
Fuentes alternativas	Tesis Final Larrea Rodriguez.docx
La fuente no se usa	QUICHIMBO.TORRES.SURATY.docx
	Chavez Andres-Duque Vanessa Final.doc
	Tesis Final Larrea Rodriguez.doc1.docx
	Tesis Final Larrea Rodriguez.pof.docx

1 Advertencias. Reiniciar Exportar Compartir

URKUND

Ab. Corina Navarrete Luque

Srta. Erin Leslie Mosquera Swanton

Agradecimiento

*Agradezco a Dios, por darme la salud
y la oportunidad de culminar mis estudios,
alcanzando con perseverancia el sueño
de ser una profesional.*

*A la Universidad Católica Santiago
de Guayaquil, por haberme
dado la oportunidad de
estudiar y lograr graduarme
en esta Alma Mater.*

*A mi Tutora de la Tesis, la Dra.
Corina Navarrete, por su
apoyo, dedicación y entrega,
quien me brindo sus conocimientos
y su experiencia para culminar con
éxito.*

Dedicatoria

*Dedico esta Tesina a mis
padres, por todo su apoyo, amor,
entrega y buenos consejos para persistir
hasta la culminación de mi carrera Universitaria.*

*A mis hermanas, que son un
pilar fundamental en mi hogar
y que siempre me han apoyado
y han estado junto a mí,
dándome el estímulo y el amor
para continuar por el sendero del éxito.*

*A mis amigos, por el aliento,
el empuje necesario para lograr
que este sueño se vuelva realidad.*



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
CARRERA DE DERECHO**

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

AB. MGS. MARÍA ISABEL, LYNCH FERNÁNDEZ
DIRECTORA DE CARRERA

f. _____

AB. MARITZA GINETTE REYNOSO DE WRIGTH
COORDINADORA DEL ÁREA

f. _____

AB. EDUARDO JAVIER, MONAR VIÑA
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

Facultad: **Jurisprudencia**
Carrera: **Derecho**
Periodo: **UTE A-2017**
Fecha: **11 de septiembre de 2017**

ACTA DE INFORME PARCIAL

El abajo firmante, docente tutor del Trabajo de Titulación denominado *“Temporalidad del Impuesto al Valor Agregado respecto a la emisión de la factura y la nota de credito”*, elaborado por la/el estudiante *Erin Leslie Mosquera Swanton*, certifica que durante el proceso de acompañamiento dicho estudiante ha obtenido la calificación de 10 (**DIEZ**), lo cual lo califica como **APTO PARA LA SUSTENTACIÓN**.

AB. CORINA ELENA NAVARRETE LUQUE

Docente Tutor

ÍNDICE

RESUMEN	XI
INTRODUCCIÓN	13
DESARROLLO	15
CAPÍTULO 1	15
1.1. Hecho Generador y el hecho imponible del IVA	15
1.2. Temporalidad del IVA.....	20
CAPÍTULO 2	22
2.1 Saldo a favor.....	22
2.2 Comprobantes de Venta	22
2.2.1 Tipos de Comprobantes de Ventas.....	23
2.3 Crédito Tributario	24
2.4 Influencia de la nota de crédito en la factura.....	26
3. CONCLUSIONES	28
REFERENCIAS	29

RESUMEN

En la presente investigación, se destaca que el hecho generador del IVA se verifica en el momento de la entrega del bien o cuando se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, hecho por el cual, se deba emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta. Son en estos momentos de generación del IVA que se pudo haber creado una temporalidad del mismo, más si existió un cambio de las tasas impositivas que pasaron del 14 al 12% del 31 de mayo al 01 de junio del 2017 que pudieron afectar al contribuyente, sobre todo cuando es beneficiario de un crédito tributario que se cancela a través de notas de crédito emitidas por el Servicio de Rentas Internas (SRI). Esta es la problemática que se intenta responder a través del análisis de las normas y doctrinas tributarias vigentes en la actualidad.

Palabras Claves: *Impuesto al Valor Agregado (IVA), Temporalidad del IVA, Factura, Nota de Crédito, Crédito Tributario*

ABSTRACT

In the current investigation, what is more remarkable that the IVA element generator is verified during the delivery of the good or when a service is effectively provided, or when the total or partial payment of the price is made by cash or by account credit, fact by which you must generate the mandatory invoice. It is at this time, when an IVA is generated, that a temporality of it could be created. If there was, a change between the taxable rates that were modified from 14 to 12%, from May 31th to June 1st of 2017, that might affect the taxpayer, especially when is beneficiary of a tax credit that is paid by credit notes issued by the Internal Revenue Service (IRS). This problematic was reviewed and answered through the analysis of the current tax regulations and doctrines.

Key Words: *Value Added Tax (IVA), IVA's temporality, Invoice, Credit Note y Tax Credit.*

INTRODUCCIÓN

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) grava la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad intelectual y derechos conexos; y los servicios prestados. Existen básicamente dos tarifas para este impuesto que son 12% y tarifa 0% (SRI, 2011); sin embargo, la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción de las zonas afectadas por el terremoto del 16 de abril del 2016 que afectó severamente, sobre todo a las provincias de Esmeraldas y Manabí en Ecuador, subió la tarifa del impuesto al valor agregado (IVA) del 12% al 14% (Registro Oficial, 2016), solo por un año.

Este cambio de 2 puntos porcentuales del IVA que se dio de manera abrupta con pocos días de antelación (el decreto fue emitido el 20 de mayo del 2016 y entró en vigencia el 01 de junio del mismo año, apenas 10 días), tuvo un impacto significativo para los consumidores, quienes afrontaron un mayor gasto a la hora de adquirir bienes y servicios gravados con IVA, para ese entonces del 14%, pues es un impuesto indirecto que lo cancela el consumidor, no así los empresarios, que pudieron recurrir al crédito tributario para no ver afectadas sus finanzas.

La temporalidad del hecho imponible que aplica el IVA está desarrollada en el Artículo 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno que rige a dicho tributo. En este contexto, se entiende por temporalidad al momento en el cual se considera realizado el hecho imponible que da origen a la obligación tributaria por parte del contribuyente, momento en el cual deben emitirse los comprobantes de ventas por parte de quien transfiere o preste el servicio.

El crédito tributario en el IVA se presenta principalmente en el IVA pagado en las adquisiciones necesarias para las transferencias; por ello es que la diferencia negativa entre el IVA cobrado en ventas y el IVA pagado en compras se define como saldo de crédito tributario, que se hará efectivo en la declaración del siguiente mes. Para ello se deberá acreditar con facturas, notas, boletas de venta, o documentos similares originales que cumplan con los requisitos establecidos por el SRI, pudiéndose

complementar con notas de débito y de crédito, que pueden modificar a la factura originalmente emitida. Es precisamente sobre la utilización de las notas de crédito que se basa el presente trabajo y su efecto en la cancelación o pago de las facturas correspondientes, convirtiéndose en el problema jurídico a ser analizado.

DESARROLLO

CAPÍTULO 1

1.1. Hecho Generador y el hecho imponible del IVA

Antes de escribir sobre el hecho imponible, vale la pena aclarar que en el Código Tributario del Ecuador (CTE) no se menciona nada sobre el hecho imponible, pero los tratadistas sí establecen una importante relación: “El hecho imponible, por consiguiente, no necesariamente coincide con el hecho generador porque el hecho económico en que consiste no siempre se confunde con las manifestaciones externas en virtud de las cuales se supone su ocurrencia” (Arteaga, 2006). Este autor especifica claramente que no siempre el hecho generador coincide con el hecho imponible en virtud de la temporalidad de la compra u adquisición del bien o servicio prestado.

El hecho imponible es “el hecho económico considerado por la ley sustancial como parte del elemento fáctico de la obligación tributaria. Su verificación por intermedio del hecho generador imputable a determinado sujeto, causa materialmente la obligación” (Ramirez, 1985). En este punto, el autor hace referencia e intenta aclarar que la obligación tributaria se causa cuando el hecho económico realmente se cumple, cosa que se verifica solamente con el hecho generador.

En una primera aproximación, se puede definir al hecho imponible como “el conjunto de los presupuestos abstractos, contenidos en las normas del derecho tributario material, de cuya existencia concreta derivan determinadas consecuencias jurídicas” (Hensel, 1956). Hensel, uno de los primeros tributaristas modernos coincide en que, del hecho imponible, se deriva el hecho generador, y Vega lo aclara con lo siguiente:

Es el eje o núcleo del vínculo jurídico entre el contribuyente y el Estado (...) El *hecho imponible* es el acontecimiento económico que el Gobierno pretende gravar, [mientras] que el *hecho generador* es el presupuesto fáctico en virtud de cuya ocurrencia nace la obligación tributaria (Vega, 1998)

Es de trascendental importancia diferenciar los conceptos de hecho imponible y de hecho generador. La identificación de los dos conceptos ha dado lugar a que no pocos

autores califiquen al llamado responsable del IVA como contribuyente del gravamen, en total contraste con la realidad, porque normalmente quien asume finalmente el impuesto es el consumidor.

De acuerdo al Art. 16 del Código Tributario del Ecuador, “se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” (Código Tributario, 2014), Esto también se aplica para el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El Art. 17 del mismo Código continúa exponiendo que el hecho generador es un “acto jurídico que se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica”, y por ende, “se delimitará atendiendo a *conceptos económicos* exclusivamente”. (Código Tributario, 2014). En base a este artículo, se configura lo que los tratadistas también observaban, que el hecho generador acontece cuando se da el hecho económico, como la compra de un bien o servicio, a crédito o contado, que genera una factura, y en su momento, una nota de crédito.

El hecho generador debe estar previsto en la ley en forma detallada, y para aquello es necesario estos 4 elementos:

1. Elemento material u objetivo: Se refiere al hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria. De acuerdo con esto, la ley señala como hechos generadores los siguientes:
 - a. La venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente
 - b. La prestación de servicios en el territorio nacional
2. Elemento personal: Hace referencia a los responsables del impuesto poseedores de derecho y obligaciones. En cuanto a ellos, la ley señala quiénes son los responsables del impuesto y además establece sus obligaciones.
3. Elemento espacial y temporal: Se refiere al lugar y al tiempo en que nace la obligación tributaria en el que se emite en el comprobante de venta. El elemento espacial hace referencia al lugar en el cual se entiende o se acepta como realizado el hecho generador. El elemento temporal, en cambio, se refiere al momento en el cual se causa el impuesto, es decir, el tiempo en el cual se entiende como realizado el hecho generador.
4. Monto del Tributo: Es el importe que el sujeto pasivo está obligado a pagar.

El hecho generador, por ende, se debe anexar al concepto de determinación, dado que esta faculta al SRI y al contribuyente, lo que hace posible finalmente la calificación del hecho generador, su base imponible y su cuantía por tributo, en este caso, del IVA.

Esto vincula al hecho generador con la base imponible del IVA, que corresponde al valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, establecido sobre la base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen tributos, tarifa por servicios y demás gastos legalmente anexados al precio. Del valor así establecido, sólo podrán deducirse los valores correspondientes a descuentos y bonos, al valor de los bienes y envases devueltos por el comprador, y a los intereses y las primas de seguros en las ventas a crédito. (SRI, 2011)

En el IVA cada operación gravada envuelve un hecho generador en acto y no en potencia, de manera que en el curso del periodo fiscal, el gravamen se causa tantas veces y en cuantas operaciones imponibles se ejecuten.

Asimismo en el IVA el periodo fiscal es “el término previsto en la ley para cuantificar y determinar sucesivamente el resultado de los débitos y créditos de la cuenta corriente del impuesto”, y por otro lado, “hace exigible el cumplimiento de la obligación sustancial de pago y de la formal de declarar con arreglo a los plazos previstos al efecto en las normas tributarias” (Jarach, 2012). Por lo tanto, el IVA presupone hechos generadores de verificación instantánea.

De acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno, en su Artículo 52 se establece la primera mención del hecho generador al Impuesto al Valor Agregado (IVA) señalando, que grava el valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley. El artículo es claro, se grava el IVA en todas sus etapas de comercialización, estableciéndose una temporalidad entre el momento en que se adquiere el bien o servicio, y el momento en que se hace efectiva dicha compra.

Sin embargo, el Art 61 de la misma ley vincula el hecho generador con la oportunidad de la emisión del comprobante de venta.

En el caso del IVA, especialmente a causa de la técnica adoptada para realizar el principio del valor agregado, no constituye base imponible el valor total de los hechos imponibles: ventas, importaciones, locaciones y prestaciones de servicio. Por lo tanto, esos rubros no son la suma sobre la cual debe imputarse la o las alícuotas del impuesto.

Por eso, integran el precio neto computable, además del precio de la mercadería propiamente dicha, los siguientes valores:

1. Los servicios prestados justamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma con referencia a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares
2. Los gastos financieros (Jarach, 2012).

Por lo tanto, en el IVA, el *hecho imponible* es el consumo (gasto) y el *hecho generador* es la venta, la importación o la prestación del servicio según sea el caso. Como se observa, son diferentes los conceptos entre *hecho imponible* y el *hecho generador*. Los primeros son los consumidores o destinatarios económicos del tributo. Los segundos, en cambio, son los sujetos pasivos o simplemente deudores.

Al ser el IVA un impuesto indirecto, su recaudación se realiza a través de agentes económicos distintos al SRI. Estos agentes, a quienes la Ley considera sujetos pasivos, generalmente no son quienes pagan o soportan la carga fiscal. En la práctica, son una ayuda para el SRI, que a través de ellos ha establecido mecanismos que permiten una recaudación efectiva del IVA mediante la categorización de sujetos pasivos en agentes de percepción y agentes de retención:

Los agentes de percepción son “aquellas personas naturales y jurídicas que habitualmente efectúan ventas de bienes y prestación de servicios gravados con una tarifa de IVA” (Prado, 2015), y son los que en la técnica jurídica constituyen los contribuyentes de derecho pues realizan el hecho generador descrito en la ley. Donde Prado establece claramente la diferencia entre los agentes de percepción y los agentes de retención del IVA

Los sujetos pasivos del IVA tienen la obligación de emitir y entregar a quien adquiere el bien o servicio, facturas, boletas o notas de venta, según el caso, por las ventas que realicen. Esta obligación rige aun cuando la venta de bienes o prestación de servicios no se encuentre gravados o tenga tarifa cero de IVA.

La ley determina la periodicidad con la que cada sujeto pasivo debe cumplir con su obligación de presentar las declaraciones de IVA, la cual puede ser mensual o semestral. “Al final de cada periodo, el agente de percepción debe cuantificar y consignar en su declaración total de IVA cobrado en la venta de mercadería y/o en la prestación de servicios gravados con tarifa 12%” (Prado, 2015), a efectos de entregar ese valor al SRI.

“Si bien el hecho imponible es determinante en el impuesto, es el hecho generador el elemento objetivo cuya configuración consolida la relación jurídica entre los sujetos activo y pasivo de la obligación.” (Jarach, 2012), En este punto, Jarach determina la importancia que tiene el hecho generador por encima de la relación entre el sujeto pasivo y activo.

En conclusión, es posible que efectivamente se realice el hecho generador pero que, no obstante, el hecho imponible no tenga ocurrencia, y por tal razón, pueda el *sustituto fiscal* titular del hecho generador detraer el impuesto respectivo, que carecería de fundamento económico.

Al respecto, (Luigi, 2001) afirma que “la actividad dirigida a la producción o al intercambio de bienes o bien a la prestación de servicios, de por sí constituye solo el momento inicial del hecho imponible”, considerado como presupuesto de hecho de formación sucesiva o progresiva.

El segundo momento (o fase) está constituido, en efecto, por la determinación de la base imponible, esto es, de la producción neta (equivalente al valor añadido para los fines del IVA); el tercer momento, finalmente, está constituido por la liquidación del impuesto (Luigi, 2001). Esto es importante a la hora de establecer la relación de la temporalidad del IVA con respecto al hecho generador. Al respecto, Jarach aclara lo siguiente:

Sería ilusorio, por lo tanto, pretender que el nacimiento efectivo de la obligación tributaria depende de la realización material del acto de consumo. Por ello los

ordenamientos tributarios optan por acudir a ficciones definitorias de acontecimiento imponible (Jarach, 2012). Por esto, las normas tributarias vigentes prefieren acudir a ficciones definitorias del acontecimiento imponible.

Pero es posible que esa ficción, en definitiva, no llegue a tener una expresión real, como ocurre cuando por haberse emitido una factura de venta se causa el tributo y se paga al Estado pero posteriormente se rescinde la venta. (Jarach, 2012). Este punto se explica con más detalle en el siguiente capítulo

1.2. Temporalidad del IVA

De acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno, el IVA es adeudado en el caso de ventas o de locación o prestación de servicio y trabajos sobre bienes desde el momento de la entrega de los bienes en cuestión. En el caso de la ventas de bienes materiales, en el momento del devengamiento, o del pago o el de su percepción y en el caso de importación, cuando esta sea definitiva.

Los aspectos anotados en párrafos anteriores del hecho generador del IVA, se relaciona con el *momento* en que tiene lugar el acontecimiento imponible. El *aspecto temporal* implica necesariamente la consideración de una “especifica, concreta y exacta unidad de tiempo” en la cual se entienda realizado el hecho generador y, que bien puede ser la época en la que efectivamente ocurrió el supuesto condicionamiento de hecho o la que, por ficción, establece en ocasiones la ley (Jarach, 2012).

“La determinación del momento en el que nacen las obligaciones tributarias del IVA no significa la exigibilidad inmediata de la deuda impositiva correspondiente, ya que otras normas rigen la liquidación y el pago del impuesto”. (Jarach, 2012)

En efecto, la realización del hecho imponible es un acontecimiento instantáneo de modo que el nacimiento de la obligación se verifica en un determinado momento. Pero la ley, en la mayoría de los supuestos ha establecido un sistema complejo de liquidación y pago de los impuestos agregando todas las obligaciones de un determinado contribuyente en el periodo fiscal. Es este el año calendario, salvo para aquellos contribuyentes que lleven anotaciones y practiquen balances anuales, en cuyo caso la liquidación y el pago se efectuarán por ejercicio comercial (Jarach, 2012).

Cabe añadir que en el IVA es de suma importancia “el *perfil subjetivo del presupuesto del impuesto*, sin el cual la realización de cesiones de bienes y prestaciones de servicios no constituyen hecho imponible”. (Luigi, 2001).

Ahora bien, utilizando el concepto de hecho imponible, es posible individualizar cuatro momentos o fases:

- a) Realización de las cesiones de bienes y de las prestaciones de servicios en el ejercicio fiscal de una empresa o de profesiones.
- b) Determinación del valor añadido, mediante el mecanismo impositivo de la declaración del impuesto pagado sobre las adquisiciones del impuesto adeudado por repercusión sobre las ventas;
- c) Declaración;
- d) Pago del tributo o crédito fiscal (Luigi, 2001).

Entonces, hay que recordar de nuevo que los momentos concretos y las operaciones realizadas hacen surgir como efectos obligaciones preliminares respecto a la final, no debe existir duda de que el hecho imponible y el pago, depósito o crédito tributario, surgirá del último momento del hecho imponible, o sea, de la liquidación del tributo.

CAPÍTULO 2

2.1 Saldo a favor

Se trata de un resultado opuesto al concepto de impuesto a través del cómputo “débito fiscal menos crédito fiscal”. Cuando en esta operación aritmética el resultado es positivo, la cantidad monetaria resulta a favor del Estado, como monto de la prestación tributaria debida. Si, por el contrario, la diferencia arroja un resultado negativo, o sea, cuando el crédito tributario sea mayor que el débito de un determinado contribuyente por un periodo de imposición, la suma resultante constituirá un saldo a favor del contribuyente (Jarach, 2012)

Acerca de la naturaleza de este saldo a favor se puede señalar que la Ley que introdujo el IVA en el sistema tributario ecuatoriano, al definir débitos y créditos tributarios como cómputo para llegar al monto de la obligación tributaria de cada sujeto, con estos nombres, no aludía a verdaderos derechos y obligaciones en el sentido estrictamente jurídico. Se sostuvo que la limitación en el tiempo y en las situaciones en las cuales podría hacerse valer el saldo a favor como un verdadero derecho crediticio, tendía a vaciarlo de contenido.

Aplicando la solución arbitrada por la Ley del prorrateo, que se habló en párrafos anteriores, se deben distinguir dos situaciones, pero esta vez según el periodo fiscal en que ello ocurra:

- a. Cambio dentro del periodo fiscal, y
- b. Cambio de un nuevo periodo fiscal, en cuyo caso el crédito tributario por compras vinculadas con operaciones exentas al cierre del periodo anterior, aun cuando quedaran en stock, para el próximo periodo no son “recuperables”.

Al respecto, la repuesta de los doctrinarios es unívoca: por cuanto el crédito tributario se vincula con la efectiva incorporación física de la proporción en que debe efectuarse la respectiva apropiación, que de producirse en algún momento del periodo fiscal, o de futuros periodos fiscales en que el producto del cual forman parte, pase a estar gravado, debe de ser “recuperado”.

2.2 Comprobantes de Venta

Son documentos autorizados por el SRI, que respaldan las transacciones realizadas por los contribuyentes en la transferencia de bienes o por la prestación de servicios o la

realización de cualquier transacción gravada con impuestos, a excepción de los documentos emitidos por las instituciones públicas que prestan servicios administrativos, y en los casos de los empleados en relación de dependencia (TAX Ecuador, 2011).

El Artículo 9 del *Reglamento de Comprobantes de Venta, retención y documentos complementarios*, expresa que “para ejercer el derecho al crédito tributario del IVA por parte del adquirente de los bienes o servicios, se considerarán válidas las facturas, liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios y los documentos detallados en el Art. 4 de este reglamento” .

2.2.1 Tipos de Comprobantes de Ventas

De acuerdo al Art. 1 del reglamento de comprobante de venta, son los siguientes documentos que acreditan la transferencia de bienes o la prestación de servicios o la realización de otras transacciones gravadas con tributos:

- a) Facturas;
- b) Notas de venta - RISE;
- c) Liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios;
- d) Tiquetes emitidos por máquinas registradoras;
- e) Boletos o entradas a espectáculos públicos; y,
- f) Otros documentos autorizados en el presente reglamento.

Adicionalmente el mismo cuerpo legal en su art 2 considera como documentos complementarios de los anteriores a: Nota de crédito, nota de débito y guía de remisión.

Las Notas de créditos se emiten para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificaciones; mientras que las notas de débito se emiten para cobrar intereses de mora y para recuperar costos y gastos, incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión del comprobante; y por ultimo las guías de remisión sustenta el traslado de mercaderías dentro del territorio nacional.

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios se presumirán realizadas en la fecha del comprobante de venta respectivo, sin perjuicio de las facultades de la Administración de fijar la misma, cuando existiera omisión, anticipación o retardo en

la facturación, esto quiere decir que el hecho generador se dará en la venta de un bien o servicio a un tercero, generando así una transacción comercial.

2.3 Crédito Tributario

El crédito tributario es el valor pagado previo a la determinación del impuesto, que la ley lo considera imputable al impuesto determinado. En este caso, en el Ecuador, la Ley de Régimen Tributario Interno, 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.

El uso del crédito tributario se sujetará a las siguientes normas:

- Los sujetos pasivos del IVA, que se dediquen a: la producción o comercialización de bienes para el mercado interno y a la prestación de servicios gravados con tarifa 12%; o 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 0% de IVA a exportadores; ó 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;
- 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 0% y en parte con tarifa 12%, tendrán derecho a un crédito tributario, cuyo uso se sujetará a las siguientes disposiciones:
 1. Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo.
 2. Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios.
 3. 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.

- Si estos sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con tarifas 12% empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con tarifa 12%; de las compras de bienes y de servicios gravados con tarifa 12% pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa 0%, podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar.
- No tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado, en las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero, ni en las adquisiciones o importaciones de activos fijos de los sujetos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero.

Los sujetos pasivos del IVA obligados a presentar declaración, efectuarán la correspondiente liquidación del impuesto sobre el valor total de las operaciones gravadas. Del impuesto liquidado se deducirá el valor del crédito tributario.

Si la declaración arroja saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo será considerado crédito tributario, que será efectivo en la declaración del mes siguiente. Los valores así obtenidos se afectarán con las retenciones practicadas al sujeto pasivo y el crédito tributario del mes anterior si lo hubiere.

Como se sabe, no debe existir oposición entre el derecho objetivo (la norma tributaria) y el derecho subjetivo (al crédito tributario), sino correspondencia. En ese entendido, la Ley de Régimen Tributario Interno establece los requisitos sustanciales del derecho al crédito tributario, estipulando que solo otorgan derecho a este las adquisiciones de

bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la LRTI, aun cuando el contribuyente no esté afecto al Impuesto a la Renta.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el IVA.

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.

La aplicabilidad del impuesto al valor agregado en calidad de agente de percepción ha obtenido beneficios en cuanto a la liquidación del IVA que mediante ley ha otorgado la facultad al contribuyente de poder realizarlo en el mes siguiente. En este sentido, es posible transparentar las cuentas por cobrar del contribuyente y medir el flujo financiero que en la actualidad vive el sector comercial en el País.

2.4 Influencia de la nota de crédito en la factura

La factura es un documento autorizado por la administración tributaria, que de acuerdo al art 11 del Reglamento de Comprobantes de Venta, se emitirá y entregará con ocasión de la transferencia de bienes, de la prestación de servicios o la realización de otras transacciones gravadas con impuestos, considerando lo siguiente: Desglosando el importe de los impuestos que gravan la transacción cuando el adquirente tenga derecho al uso de crédito tributario o sea consumidor final que utilice la factura como sustento de gastos personales.

Al ser las notas de crédito documentos que modifican a la factura, deberán consignar la denominación, serie y número de la factura al cual hace referencia conforme al artículo 15 del reglamento del comprobante de venta. Por lo tanto, la nota de crédito permite a las empresas, de una manera sencilla, corregir errores en sus facturas emitidas, otorgando un saldo a favor de sus clientes. Estas no son transferibles bajo ningún concepto.

Cabe destacar que el reglamento de comprobante de ventas no tiene un plazo especificado para emitir la nota de crédito, a tal extremo que la resolución del SRI 247 respecto al Procedimiento de Emisión de Comprobantes de Venta Tarifa 14% del IVA,

refiriéndose al Art. 2 segundo inciso dispone: “En las notas de crédito o débito que se emitan a partir del 1 de junio de 2016, se registrará la tarifa del 12% o 14% del IVA que se haya encontrado vigente en el momento de la emisión del comprobante de venta a los cuales corresponden” (SRI, 2016).

Por lo que, la factura puede que haya sido pagada, cuando se emitió la nota de crédito, toda vez que de acuerdo al Art. 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se colige que el pago de la factura debe ser en un término no mayor a 5 días.

Por ejemplo, la factura No. 001 por concepto de compra de 10 camisas a un precio unitario de \$10, sin descuento: pago \$100 de base imponible y \$12 por concepto de IVA con fecha 01 de junio del 2017; Posteriormente, se emite una segunda factura No. 005 para el mismo comprador de \$100 y \$12 por concepto de IVA y se cancela con fecha 06 de junio la primera factura.

El cliente devolvió el 50 por ciento de la mercadería de la primera factura. Por lo que el proveedor le emitió una nota de crédito modificando la factura No. 001 pero con fecha 08 de junio del 2017, en consecuencia no se puede aplicar a la primera factura por cuanto ya está cancelada; aplicándose a la segunda factura. Por lo tanto, la Nota de crédito se aplica como descuento a la segunda factura.

Esta utilización de la nota de crédito como medio de descuento si bien es cierto el reglamento no lo indica pero en la práctica sucede sin que ello signifique algún perjuicio para el estado lo que hace es reflejar la realidad económica de una transacción.

Las notas de crédito permiten la aplicación de descuentos en los comprobantes de venta, que se deducen del monto a pagar y hacen posible el cambio de productos o servicios al mismo proveedor o cliente, en este sentido, cualquiera sea la transacción corresponde la contabilización y declaración en el período su generación corresponde.

3. CONCLUSIONES

El Impuesto valor agregado es un impuesto complejo porque mira dos puntos: El primero es la transacción comercial cliente y proveedor, y el segundo desde el punto de vista del proveedor desde su obligación frente al estado.

El Impuesto al valor agregado que rige en estas transacciones comerciales no es una ganancia para las empresas, ya que estos son recaudaciones fiscales, los cuales sirven para el financiamiento público, donde los documentos como notas de crédito sirven para dinamizar la comercialización. Pues permiten agilizar comercializaciones aun cuando las facturas han sido canceladas.

Esto se da debido a que no se establece en la legislación un plazo para emitir la nota de crédito, por lo que las empresas las emiten con las mismas tarifas que gravo la transacción de la factura que modifican.

Las notas de crédito constituyen un descuento en el momento del pago para nuevas compras por el mismo proveedor o cliente.

REFERENCIAS

- Arteaga, B. (2006). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Bogotá: Temis.
- Asiaín, J. (2010). Impuesto al Valor Agregado. Cómputo del Crédito Fiscal originado en adquisiciones, excepto bienes de capital. En N. Susana, *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales: (Tomo II)*. Buenos Aires: La Ley.
- Código Tributario. (29 de Diciembre de 2014). *Ley de Registro Oficial Suplemento 405*. Obtenido de www.sri.gob.ec/.../CÓDIGO+TRIBUTARIO+ULTIMA+MODIFICACION+Ley+0+Re...
- Hensel, A. (1956). *Dirittio Tributario*. Milan: A. Giuffré.
- Jarach, R. (2012). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Perrot S.A.
- Luigi, F. (2001). El Hecho Imponible. En A. Andrea, *Tratado de Derecho Tributario. Tomo segundo* (págs. 82-83). Bogotá: Temis.
- Prado, O. (27 de Febrero de 2015). *IVA: Agentes de percepción y retención*. Obtenido de <http://www.pbplaw.com/iva-agentes-percepcion-retencion/>
- Ramirez, A. (1985). *Derecho Tributario sustancial y procedimental*. Bogotá: Temis.
- Registro Oficial. (2016). *Suplemento: Año III N° 759*. Quito: Editora Nacional.
- SRI. (28 de Diciembre de 2011). *Ley de Regimen Tributario Interno, Codificación*. Obtenido de http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/08/ley_regimen_tribut_cod.pdf
- SRI. (2015). *Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios*. Quito: Registro Oficial 448.
- TAX Ecuador. (Diciembre de 2011). *Libro con la ultima reforma tributaria 2011, Tax*. Obtenido de <http://guayaquil.doplim.ec/libro-con-la-ultima-reforma-tributaria-2011-tax-fiscalidad-internacional-guayaquil-id-6982.html>
- Vega, P. (1998). *El impuesto sobre el valor agregado (Iva)*. Santa Fe de Bogotá: Temis.



**Presidencia
de la República
del Ecuador**



**Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes**



SENESCYT
Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Mosquera Swanton, Erin Leslie**, con C.C: # **0930624697** autor/a del trabajo de titulación: **Temporalidad del Impuesto el Valor Agregado respecto a la emisión de la factura y la nota de crédito** previo a la obtención del título de **Abogada de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, **11 de septiembre** de **2017**

f. _____

Nombre: **Mosquera Swanton, Erin Leslie**

C.C: **0930624697**

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TEMA Y SUBTEMA:	Temporalidad del Impuesto el Valor Agregado respecto a la emisión de la factura y la nota de crédito		
AUTOR(ES)	Erin Leslie, Mosquera Swanton		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Navarrete Luque, Corina Elena		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Jurisprudencia		
CARRERA:	Derecho		
TITULO OBTENIDO:	Abogada de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	11 de septiembre de 2017	No. DE PÁGINAS:	31
ÁREAS TEMÁTICAS:	Derecho Tributario, Derecho Civil, Derecho Administrativo.		
PALABRAS CLAVES/KEYWORDS:	<i>Impuesto al Valor Agregado (IVA), Temporalidad del IVA, Factura, Nota de Crédito, Crédito Tributario</i>		
RESUMEN/ABSTRACT :			
<p>En la presente investigación, se destaca que el hecho generador del IVA se verifica en el momento de la entrega del bien o cuando se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, hecho por el cual, se deba emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta. Son en estos momentos de generación del IVA que se pudo haber creado una temporalidad del mismo, más si existió un cambio de las tasas imponibles que pasaron del 14 al 12% del 31 de mayo al 01 de junio del 2017 que pudieron afectar al contribuyente, sobre todo cuando es beneficiario de un crédito tributario que se cancela a través de notas de crédito emitidas por el Servicio de Rentas Internas (SRI). Esta es la problemática que se intenta responder a través del análisis de las normas y doctrinas tributarias vigentes en la actualidad.</p>			
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593-4- 2343994	E-mail: leslieazul@hotmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE)::	Nombre: Reynoso Gaute, Maritza		
	Teléfono: +593-4- 994602774		
	E-mail: maritzareynosodewright@gmail.com		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			