

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR  
Sede - Ecuador

Área de Derecho

Programa de:  
MAESTRIA EN TRIBUTACION

DEVOLUCION DEL IVA EN INSTITUCIONES FINANCIERAS  
PUBLICAS Y SU IMPACTO EN LOS INGRESOS DEL  
PRESUPESTO DEL GOBIERNO  
(Aplicado al Banco del Estado)

*ALBERTO MERIZALDE VIZCAINO*

2005

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

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

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

---

Alberto Merizalde Vizcaíno

30 de septiembre del 2005

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR**  
Sede - Ecuador

Área de Derecho

Programa de:  
MAESTRIA EN TRIBUTACION

**DEVOLUCION DEL IVA EN INSTITUCIONES FINANCIERAS  
PUBLICAS Y SU IMPACTO EN LOS INGRESOS DEL  
PRESUPESTO DEL GOBIERNO  
(Aplicado al Banco del Estado)**

***ALBERTO MERIZALDE VIZCAINO***

Tutor: Dr. Carlos Velasco Garcés

Quito - Ecuador  
2005

## **ABSTRACT**

### **Propósito y Contenido de la Tesis.-**

El Impuesto al Valor Agregado IVA, que pagan las entidades u organismos del sector público inmersos en la definición del artículo 118 de la Constitución de la República, por los bienes y servicios que adquieren para el normal desenvolvimiento de sus actividades, de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno debe ser devuelto por el SRI en un plazo no mayor a treinta días, basados es esta disposición legal, este documento pretende brindar al lector, las bases fundamentales y doctrinarias del Impuesto al Valor Agregado, el hecho generador, sujetos activos y pasivos de este impuesto, para luego analizar el proceso mediante el cual las instituciones del sector público solicitan y obtienen de la administración tributaria la devolución del IVA pagado, procedimientos administrativos – tributarios y aplicación del Recurso de Revisión.

Adicionalmente, de la ejecución de los ingresos del Presupuesto del Gobierno, se puede advertir la dependencia que existe de los ingresos tributarios y dentro de estos se presenta con una participación mayoritaria los ingresos por el Impuesto al Valor Agregado, por tanto se analiza también la incidencia e importancia en el presupuesto del gobierno y en la Cuenta Única del Tesoro Nacional de los aportes por IVA y de los débitos por devolución de este impuesto.

*El señor es mi pastor, nada me falta....  
Aunque pase por un valle tenebroso, ningún mal temeré:  
porque tú estás conmigo; tu vara y tu cayado me dan seguridad.  
Salmo 23*

*A ti señor me acojo; no quede yo defraudado;  
Ponme a salvo por tu fidelidad,  
Inclina tu oído hacia mi, apresúrate a libramme.  
Sé para mi roca de cobijo y fortaleza protectora,  
Pues tú eres mi roca y mi fortaleza;  
Salmo 31*

### **Dedicatoria:**

A Dios por su infinito amor,

A mi esposa Miguelina, por su cariño, comprensión y fidelidad,

A mi hija Lorenita, fuente de alegría, ternura y esperanza,

A mi hijo Albertito Jr., manantial de inocencia, felicidad e ilusión, y

A mis padres, por su apoyo desinteresado en toda mi vida.

## **CONTENIDO DE LA TESIS**

**INTRODUCCION**, pág., 9.

### **CAPITULO I**

**BASES FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, pág.,

14

**Propósito y Alcance.-**

**1.1** Evolución del tributo en el tiempo, objeto del impuesto, transferencias gravadas, hecho generador, sujeto activo y pasivo del impuesto al valor agregado, el IVA como impuesto directo o indirecto.

**1.2** Doctrina vigente sobre el impuesto y devolución del IVA.

**1.3** Adquisición de bienes y servicios en instituciones públicas.- Cancelación del IVA.- Retención del impuesto.

**1.4** Declaración y pago del IVA, en instituciones financieras públicas.- Banco del Estado.- Incidencia de las disposiciones emitidas por el SRI, en la declaración y pago del tributo.

### **CAPITULO II**

**DEVOLUCION DEL IVA, PAGADO A ORGANISMOS Y ENTIDADES DEL SECTOR PUBLICO.**, pág., 41

**Propósito y Alcance.-**

- 2.1 Legislación vigente sobre devolución del IVA en entidades y organismos del sector público, espíritu de la ley y del procedimiento establecido.
- 2.2 Estudio tributario del ciclo de pago y reintegro del IVA, orientado a una institución financiera pública.
- 2.3 Procedimiento Administrativo tributario de solicitud de Devolución y reintegro del IVA por parte del SRI.
- 2.4 Aplicación del Recurso de Revisión en Resoluciones de la Administración Tributario por devolución de IVA.
- 2.5 Análisis financiero de algunos indicadores relacionados con los valores de IVA no devueltos, en una institución financiera del Sector Público (Banco del Estado).

### **CAPITULO III**

#### **IMPACTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y DE SU DEVOLUCIÓN EN EL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO., pág. 72**

##### **Propósito y Alcance.-**

- 3.1 Análisis y estudio de los ingresos tributarios y legislación vigente sobre el tema.
- 3.2 Financiamiento del Presupuesto del Gobierno, análisis financiero de su estructura de ingresos tributarios, y control de valores pendientes de devolución por IVA.
- 3.3 El Arbitraje Internacional en la devolución del IVA.

## **CAPITULO IV**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES., pág., 89**

#### **Propósito y Alcance.-**

#### **4.1 Principales Conclusiones.-**

#### **4.2 Recomendaciones.-**

### **Bibliografía.,pág., 96**



## **INTRODUCCION.-**

### **Planteamiento del problema.-**

Las entidades del sector público, dentro de éstas las Instituciones Financieras Públicas, para el normal desenvolvimiento de sus actividades, realizan adquisiciones de bienes y servicios, cancelando la tarifa establecida de Impuesto al Valor Agregado, sobre la base imponible establecida en la ley para la transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal y la adquisición de servicios.

El IVA pagado por el sector público, de acuerdo a lo determinado en el artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, deberá ser devuelto por la Administración Tributaria en un plazo no mayor a treinta días, mediante la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria, añadiendo además la disposición legal que si vencido el término estipulado, se reconocerán intereses si no se hubiese reembolsado el IVA reclamado.

El proceso de devolución del Impuesto al Valor Agregado, involucra que el contribuyente debe presentar a la Administración Tributaria, copias de todas las facturas de bienes y servicios canceladas por la entidad, debidamente legalizadas, documentos de detalle de estos valores y demás requerimientos de la Administración, que implican que el sujeto pasivo del impuesto, en este

estudio la institución financiera pública debe para esto invertir tiempo y recursos humanos y económicos.

Una vez que la Administración tributaria recibe toda la documentación de parte de contribuyente, mediante Resolución, acepta la devolución del IVA, de unas facturas, rechazando por errores de forma en la presentación de las mencionadas copias, en muchos casos la devolución de otras, sin sustento legal alguno, ya que fueron valores de IVA, pagados realmente por la entidad pública.

En atención a lo dispuesto en el artículo 143 del Código Tributario, las entidades del sector público, por este perjuicio ocasionado, recurren al Recurso de Revisión del Acto Administrativo emanado por la Autoridad correspondiente, con el fin de recuperar los valores de IVA, debidamente pagados y que no son devueltos, por la administración tributaria competente.

Como se puede apreciar en esta rápida descripción del procedimiento que siguen las entidades del sector público para el trámite de devolución del IVA, este involucra la inversión de recursos materiales, humanos y económicos tanto para la entidad como para la Administración Tributaria, razón por la cual es importante preguntarnos si es necesario en el ámbito de un modelo tributario moderno y óptimo que se realice todo este proceso en el pago y reintegro del IVA, por parte del sector público o sería más conveniente que las entidades del

sector público inmersas en el artículo 118 de la Constitución de la República mantengan tarifa cero de IVA en la adquisición de bienes y servicios.

La presente investigación pretende estudiar el procedimiento que tiene la Administración Tributaria, sobre los valores que de acuerdo al artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, debe devolver a las diferentes entidades, importe que constituyen un porcentaje apreciable dentro de los ingresos públicos del presupuesto del gobierno nacional, ya que es importante indicar que el IVA, en la actualidad representa la mayor fuente de ingresos por impuestos internos que fondean el erario nacional.

Es entonces fácil darnos cuenta la importancia que tiene un adecuado registro, el control y devolución oportuna según los plazos previstos en la ley, del Impuesto al Valor Agregado, ya que un error en el debido proceso por parte de la administración tributaria, en sus reportes de recaudación de impuestos, al momento de elaborar la proforma presupuestaria anual por parte del Ministerio de Economía y Finanzas, puede ocasionar en un futuro cercano problemas en la caja fiscal, razón que justifica la objetividad del este estudio con el fin de evaluarlo y plantear alternativas de solución de este importante tema de imposición interna.

### **Disposiciones Teóricas - Metodológicas.-**

Con el objeto de profundizar el estudio de la problemática planteada, es necesario que revisemos como base de nuestras investigaciones, las

disposiciones legales existente sobre la materia, y su relación con las entidades del Sector Financiero público, por lo que se ha recurrido a las siguientes normas jurídicas: Constitución, Ley de Régimen Tributario Interno, Código Tributario, Ley de Régimen Monetario y Banco del Estado, Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, Resoluciones del Servicio de Rentas Internas y otras normas sobre el tema.

La investigación se realiza con datos del Presupuesto General del Estado, presupuestos y estados financieros de entidades financieras públicas, en especial del Banco del Estado, fuentes de consulta que permitirán realizar proyecciones financieras de pago y recaudación del impuesto al valor agregado en los últimos ejercicios económicos.

Es importante revisar la literatura académica relacionada con el tema propuesto y la jurisprudencia que exista sobre devolución del Impuesto al Valor Agregado.

En forma directa se preparará y recolectará, la información tomando como referencia los pagos y trámites de devolución de IVA, que realiza el Banco del Estado, institución financiera de desarrollo que ejecuta proyectos, obras y servicios que promueven el crecimiento sustentable del país. La jurisprudencia que se investigue sobre el tema, será tratada a la luz de la doctrina que los diferentes tratadistas de Derecho Tributario han realizado

sobre IVA en entidades públicas y de acuerdo a lo dispuesto en las Leyes Tributarias ecuatorianas.

### **Secuencia y contenido.-**

Para esta tesis, se ha planificado tratar cuatro capítulos, los que abarcarán subtítulos que construyan la propuesta planteada, estos en resumen tendrán el siguiente contenido: Capítulo I Bases fundamentales del Impuesto al Valor Agregado; en el que se considerará fundamentalmente las disposiciones legales, la doctrina y las transferencias gravadas, pagos, declaración de IVA en instituciones públicas. Capítulo II Devolución del IVA, pagado por Organismos y Entidades del Sector Público; cuyo contenido versará sobre la legislación vigente, el ciclo de pago y reintegro del IVA, procedimientos administrativos y recurso de revisión, así como el análisis financiero del IVA no reintegrado. Capítulo III Impacto en el Presupuesto General del Estado de la devolución del IVA a Instituciones Financieras Públicas; sección en la que se abordarán subtítulos como la relación entre el presupuesto del gobierno y los valores de IVA, su proyección e impacto en las finanzas públicas, terminado este capítulo con un ensayo de la descripción metodológica y legal del Arbitraje Internacional en la devolución del IVA.

El capítulo IV contendrá las principales Conclusiones y Recomendaciones que se extraerán del desarrollo y cuerpo de la investigación.

## **CAPITULO I**

### **BASES FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

#### **Propósito y Alcance.-**

Previo al inicio de esta investigación sobre la devolución del IVA en instituciones financieras públicas y su impacto en el presupuesto del gobierno nacional, es indispensable que realicemos un recuento de los aspectos de mayor importancia sobre los que versa la teoría del Derecho Tributario atendiendo al Impuesto al Valor Agregado, IVA, con el objeto de que el lector se ambiente adecuadamente en la temática planteada.

Con dicho fin, este capítulo estudiará el origen y evolución en el Ecuador de este impuesto, el presupuesto fijado en la ley que origina el tributo, la incidencia en el contribuyente y la descripción de impuesto como directo o indirecto, el intercambio de bienes y servicios gravados con tarifa o exentos del impuesto y los sujetos activo y pasivo del impuesto al valor agregado.

Con esta base conceptual el trabajo pretende también investigar la doctrina existente sobre el Impuesto al Valor Agregado, y los elementos y opiniones de diferentes autores sobre el propósito del cobro inicial y la posterior devolución del tributo en organizaciones cuyo giro del negocio y recursos son de propiedad del sujeto activo del impuesto, el Estado, investigación que permitirá crear en

el lector interesado en la temática, una fuente propicia de conocimientos que genere alternativas de solución a los procesos vigentes.

Con el objeto de formar la idea fundamental de las transacciones e intercambios de bienes y servicios que generan este impuesto en las instituciones públicas, se describirá la naturaleza de las operaciones y se evaluará los recursos invertidos y sujetos a devolución, por concepto de IVA.

El círculo tributario se cierra una vez cancelado el impuesto a la administración tributaria, por tanto se revisará también la declaración y pago del IVA en instituciones públicas, tomando como ejemplo el Banco del Estado. Dentro de este proceso se analizará y concluirá sobre la incidencia de las reformas emitidas por el Servicio de Rentas Internas SRI, en las declaraciones de los contribuyentes como agentes de retención y percepción del tributo en análisis.

### **1.1 Evolución del tributo en el tiempo, objeto del impuesto, transferencias gravadas, hecho generador, sujeto activo y pasivo del impuesto al valor agregado, el IVA como impuesto directo o indirecto.**

Este tributo nace en 1923 como Impuesto a las Ventas Comerciales e Industriales; en la administración del doctor Carlos Alberto Arroyo del Río en

1941, se crea un impuesto a todas las mercaderías que se importen y sobre el valor bruto de sus ventas; fijándose una tarifa del 1,5% en las ventas que realicen los propietarios de las industrias.

Mediante Decreto Ejecutivo No. 469 del 12 de mayo de 1970, a consecuencia del desfinanciamiento del Presupuesto del Estado, se establece el Impuesto a las Transacciones Mercantiles – ITM – el cual grava a las transacciones de bienes nuevos o usados que comercialicen las personas naturales o jurídicas y a la prestación de servicios.

Con este impuesto se manejaban también dos tipos de contribuyentes, los tarifarios (personas naturales no obligadas a llevar contabilidad) y los de registro (sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad). La tarifa del ITM era del 4% para las transacciones mercantiles en general.

El ITM, tuvo vigencia aproximadamente en el país por 20 años, esto es hasta diciembre de 1989, ya que con la expedición de la Ley No. 56 de Régimen Tributario Interno, publicada en Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre de 1989, que entró en vigencia a partir de enero de 1990, se crea el Impuesto al Valor Agregado, inicialmente con las mismas características que tenía el ITM.

En 1995 con la expedición de la Ley No. 93 de agosto de ese año, se establecen dos tarifas para el IVA (0% y 10%); se eliminan los dos tipos de



contribuyentes (tarifarios y de registro) y se exige a los contribuyentes que se encuentran sujetos a la tarifa del 10%, presentar declaraciones mensuales de IVA, para lo cual pueden hacer uso del crédito tributario, generado en el mes correspondiente, y a aquellos contribuyentes que se encuentren sujetos a tarifa del 0% presentarán declaraciones semestrales.

A través de la Ley 99 – 41, publicada en el registro oficial 321 – S del 18 de noviembre de 1999, se eleva la tarifa, del 10% al 12%, la que entra en vigencia a partir de enero del 2000; el 14 de mayo del 2001 mediante Ley 2001-41 de mayo del 2001, se eleva la tarifa del impuesto al valor agregado del 12% al 14%, situación que ocasionó la protesta generalizada de los diversos contribuyentes, por lo que mediante Resolución No. 1265-2001-TP del Tribunal Constitucional, publicada en registro oficial No. 390 – S, del 15 de agosto del 2001, se deja insubsistente el incremento tarifario de este impuesto, por lo que a partir de septiembre del 2001, la tarifa del 12% se mantiene hasta la actualidad.

### **Objeto del Impuesto.-**

El Título II de la Ley de Régimen Tributario Interno, trata sobre el Impuesto a Valor Agregado, disponiéndose en su artículo 52, que el IVA, 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.

De la definición del objeto del impuesto al valor agregado, podemos deducir algunas características que al lector le permitan identificar de mejor forma el espíritu de este impuesto:

- Es un gravamen indirecto, que no tiene en consideración la capacidad económica ni las condiciones del contribuyente.
- Es un tributo neutral, es decir que no induce a que los empresarios cambien sus técnicas de producción, con el fin de pagar menos impuestos.
- Al contrario de lo que aparentemente se puede apreciar, este impuesto no grava el valor total de las ventas, sino únicamente el valor que cada etapa productiva o de comercialización les incorpora. Un ejemplo numérico – práctico de esta definición lo expondremos más adelante.
- El IVA recaerá siempre en el consumidor final, o visto de otra forma en aquel contribuyente que no transfiera el bien o servicio, sino que lo utilice para su consumo.

En esta primera parte el presente estudio se referirá básicamente a las disposiciones legales que sobre el tema contiene la Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno y demás disposiciones emitidas por la Administración Tributaria sobre el Impuesto al Valor Agregado.

### **Transferencias gravadas.-**

Con el fin de determinar a que se refiere la disposición legal el momento en que habla sobre la **transferencia**, hecho económico sobre el cual se establece este impuesto, es importante revisar el artículo 53 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el que dispone:

Concepto de Transferencia.- Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:

1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tengan por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aún cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de su designación o de las condiciones que pacten las partes;
2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción a compra – venta, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,
3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de estos bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.

En resumen, lo que la Ley dispone en el artículo señalado, es que estarán sujetos a este impuesto, la transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal, a título oneroso o gratuito, por consignación, arrendamiento mercantil y el autoconsumo del sujeto pasivo del impuesto.

### **Hecho generador.-**

Dentro del argot fiscal y de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario se entiende por hecho generador, el presupuesto establecido en la ley para configurar un tributo. Dentro de la doctrina debemos entender al presupuesto como el acto o la cualidad de la persona acotados por ley o la relación preestablecida por dicha ley.

Con el objeto de establecer una relación entre el hecho generador del tributo y los sujetos activos y pasivos del mismo, es importante citar lo que al respecto Sáinz de Bujanda manifiesta:

La atribución del hecho imponible a un sujeto, por encontrarse éste con el expresado hecho en la relación establecida por la Ley, genera para el sujeto en cuestión la obligación del tributo, es decir, le convierte en sujeto pasivo, por otra parte la propia normativa, tributaria señala los criterios de vinculación de hecho imponible a un determinado ente

público, o sea los que determinan que éste se convierte en titular del crédito impositivo, dentro de la relación tributaria<sup>1</sup>

Bajo este contexto legal y doctrinario, se debe a continuación indicar cual es el hecho imponible del IVA, el mismo que como hemos visto debe estar contemplado en la ley, por lo que se debe hacer referencia a lo establecido en la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que en su artículo 61 dispone:

El IVA se causa en el momento en que se realiza el acto o se suscribe el contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente la respectiva factura, nota o boleta de venta.

En el caso de los contratos en que se realice la transferencia de bienes o la prestación de servicio por etapas, avance de obras o trabajos y en general aquellos que adopten la forma de tracto sucesivo, el Impuesto al Valor Agregado –IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, fase o etapa, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.

En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa el momento de su despacho por la aduana.

---

<sup>1</sup> Sáiz de Bujanda , *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, Revista de Derecho Financiero, No. 41, p. 48, citado por Leonardo F. Andrade, “Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano”, Quito, 2000, p. 22.

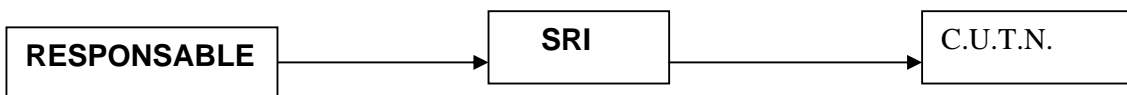
### **Sujeto activo y pasivo del Impuesto al Valor Agregado.**

Todo tributo, tiene dentro de su mandato legal definidos dos sujetos para que esta prestación pueda ejecutarse, estos son el sujeto activo y el sujeto pasivo. Entendemos como sujeto activo, el ente acreedor del tributo, y el sujeto pasivo es el contribuyente o responsable, que, según lo determinado en la ley, el que configura el tributo y debe satisfacer la prestación tributaria.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que es el cuerpo normativo que rige este tributo, en su artículo 62, dispone que: “El sujeto activo del Impuesto al Valor Agregado, es el Estado. Lo administrará el Servicio de Rentas Internas (SRI)”.

En este tributo, es el Estado, quien recibe (ente acreedor) del IVA, como todo hecho económico requiere de un organismo que administre, que verifique y valide la información y valores que los contribuyentes o responsables de este impuesto entregan a través de sus auto declaraciones, proceso que se realiza mediante el Servicio de Rentas Internas.

Los valores recaudados, se depositan en las cuentas que para el efecto tiene abiertas el SRI, en el Banco Central, organismo que transferirá dichos valores en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Única del Tesoro Nacional para la distribución a sus partícipes.



Para el caso del Impuesto al Valor Agregado, la Ley determina que son sujetos pasivos de este impuesto, en calidad de responsables (otros responsables) los agentes de percepción y los agentes de retención, y serán quienes cumplan la obligación de declarar y pagar ante la Administración tributaria el IVA por ellos recaudado o retenido.

### **El IVA como Impuesto directo o indirecto.**

Con el objeto de concluir sobre las características del IVA, en cuanto a que es un impuesto directo o indirecto, revisaremos algunos criterios de diferenciación, entre esta clasificación de los tributos. Es así como desde el punto de vista económico, cuando los conceptos de contribuyente y deudor de la obligación tributaria coinciden decimos que se trata de un impuesto directo.

Por otro lado cuando diferentes personas tienen la condición de contribuyente y quien paga al ente público titular del tributo, estamos bajo la figura de impuestos indirectos. En lo que tiene que ver con la relación con el hecho generador, los impuestos indirectos se causan en la realización de cada acto gravado sin controlar los recursos de cada contribuyente.

Se determinan como directos aquellos impuestos que gravan por espacio de tiempo constante los recursos de cada contribuyente, previamente comprobados.

En resumen y de acuerdo a las características del IVA, señaladas en los párrafos anteriores el impuesto al valor agregado se ajustaría a un impuesto de tipo indirecto, ya que el contribuyente de facto no es quien tiene la responsabilidad directa de pagar este tributo al fisco que es el sujeto activo, y este impuesto se causa cuando se produce cada acto gravado independiente de la capacidad económica del contribuyente de facto.

## **1.2 Doctrina vigente sobre el impuesto y devolución del IVA.**

Muchos países tienen como tributo este impuesto, unos lo conocen como impuesto al valor agregado, como es el caso de nuestro país, otros como: impuesto sobre el valor añadido (España – Comunidad Europea), impuesto sobre las ventas (Colombia), impuesto general a las ventas (Perú).

Al hablar del impuesto al valor agregado, se menciona dentro de la doctrina que este es un impuesto indirecto, objetivo, instantáneo y proporcional, sobre estas determinaciones el autor español lo explica muy claramente al indicar que:



Es impuesto real, ya que la descripción del hecho imponible se lleva a cabo sin referencia al elemento subjetivo; objetivo, al no tomarse en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo para la determinación de la cuota; e instantáneo, puesto que el presupuesto de hecho en cualquiera de sus modalidades, se realiza mediante una acción aislada que se agota en sí misma – las entregas de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes o importaciones -. Sin embargo, aunque el impuesto es instantáneo, la liquidación del mismo se realiza periódicamente, abarcando al conjunto de hechos imponibles realizados durante un determinado período. Ello no debe llevarnos a confundir el período de liquidación, con el período impositivo, que no existe al tratarse de un impuesto instantáneo. Por último, hay que añadir su carácter de impuesto proporcional, ya que las operaciones sujetas se gravan con un tipo fijo, con independencia de la magnitud de la base imponible.<sup>2</sup>

### **Métodos de Determinación del Impuesto.**

Los métodos de determinación que han sido creados, puestos en vigencia y aplicados para este tipo de impuestos son el método de adición y el de sustracción, estas formas de determinación del impuesto fueron creadas desde 1949, las mismas que de acuerdo a la evolución de la economía y del comercio entre los pueblos han sido pulidas de acuerdo a las necesidades impositivas de los diferentes países.

---

<sup>2</sup> Salvador Ramírez, *El impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid, editorial Civitas S.A., 1994, p. 30



El método de adición fue propuesto por la misión Shoup en 1949, y consistía en sumar en cada etapa del ciclo productivo el valor de los distintos factores que intervenían: sueldos, ganancia empresarial, materia prima y otros costos de fabricación, a la sumatoria obtenida se le aplicaba la tarifa de tributo. Esta técnica tenía problemas al efectuarse el comercio internacional y no se conocía con exactitud la evasión del impuesto en las compras realizadas, por esto y otros factores fue reemplazado por el método de sustracción.

Este método de acuerdo a lo descrito por el tratadista Ricardo Fenochietto, “resuelve en gran parte el problema que no soluciona el método de la adición, ya que permite conocer con precisión la incidencia en el costo del producto exportado.” El mecanismo propone liquidar el impuesto por diferencia entre ingresos y gastos o por la deducción de los créditos a los débitos fiscales”<sup>3</sup> Se entiende como crédito fiscal el impuesto pagado y como débito fiscal el impuesto cobrado.

En la actualidad el IVA, es un impuesto que se aplica en todas las etapas del ciclo productivo, permitiendo en cada una de ellas, deducir el IVA pagado en las etapas anteriores, para ilustrar el método que se aplica en este tributo, presentamos el siguiente ejemplo:

---

<sup>3</sup> Ricardo Fenochietto, *Impuesto al Valor Agregado, Análisis económico, técnico y jurídico*, Argentina, La Ley, 2001, p. 46.

SUJETO	VALOR	IVA	
<b>Importador:</b>			
Venta	180.000	21.600	
Importa	100.000	<u>12.000</u>	---->fisco
		9.600	---->fisco
<b>Mayorista:</b>			
Venta	250.000	30.000	
Compra	180.000	<u>21.600</u>	
		8.400	---->fisco
<b>Intermediario:</b>			
Venta	300.000	36.000	
Compra	250.000	<u>30.000</u>	
		6.000	---->fisco
<b>Minorista:</b>			
Venta	340.000	40.800	
Compra	300.000	<u>36.000</u>	
		4.800	---->fisco
<b>Consumidor final:</b>			
Compra	340.000	40.800	
---->fisco	total:	40.800	
El valor total del impuesto pagado al fisco es igual al valor agregado por la tarifa del tributo.			

Elab., por: Autor.

## Devolución del IVA.

Nuestra legislación reconoce la devolución del IVA, bajo tres escenarios: el IVA, pagado en actividades de exportación, el pagado por organismos y entidades del sector público y el pagado por discapacitados. Lo esencial en esta parte de la investigación es conocer acerca de la fuente, sobre la que versa la devolución del impuesto.

El motivo principal por el cual las entidades y organismos de sector público, al adquirir bienes y servicios, pagan el IVA facturado por sus proveedores, impuesto que luego es devuelto por la Administración Tributaria, es por efectos de control.

En las Octavas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, la ponencia de la doctora Alba Lucía Orozco de Triana, al referirse a las condiciones del control sobre el IVA, manifiesta:

Todos los actores coinciden en otorgarle condiciones favorables al control por la oposición de intereses que general entre vendedores y compradores, oposición que deviene del hecho mismo que para exigir el crédito es necesario contar con la respectiva factura. (lo subrayado es mio)

En materia de exportaciones se amplía el descuento para el caso de la exportación de bienes no procesados, respondiendo así a los principios generales de la imposición en el país de destino y de fomento a las exportaciones con el ánimo de facilitar la competencia en el comercio internacional.

Los saldos a favor, revisten dos características fundamentales:

- Para el productor de bienes gravados constituyen un valor que deberá compensarse siempre con los impuestos que genera la venta.
- Para el productor de bienes externos y para el exportador, constituyen el resultado de aplicar la denominada tasa cero, en virtud de la cual el desgravamen total se obtiene a través de las llamadas devoluciones del impuesto.

Como podemos apreciar, también para los exportadores, la tarifa cero o transacciones exentas, se realiza cuando la Administración Tributaria devuelve el IVA, pagado en la adquisición de bienes y servicios, procedimiento que es similar al realizado por la entidades del sector público, siendo de interés para el ente controlador del tributo con propósitos de control que se realice primero el pago y luego la devolución del tributo.

### **1.3 Adquisición de bienes y servicios en instituciones públicas.- Cancelación del IVA.- Retención del impuesto.**

Las instituciones del sector público, pagan IVA, en la adquisición de bienes y servicios, necesarios para el normal desenvolvimiento de sus actividades administrativas, operativas y de personal (servicios especializados - honorarios), de acuerdo a la naturaleza del gasto estas transferencias de bienes y servicios pueden clasificarse en:

- Adquisición de materiales de oficina
- Adquisición de activos fijos (propiedad, planta y equipo)
- Cancelación de primas de seguros
- Adquisición de combustible y repuestos para los vehículos
- Servicio de guardianía
- Servicio de limpieza
- Servicio de fotocopiado
- Cancelación de honorarios a profesionales (servicios especializados)

- Adquisición de pasajes aéreos
- Relaciones públicas
- Combustibles y lubricantes
- Uniformes
- Etc.

Las entidades financieras públicas, cancelan IVA en su mayor parte por adquisición de servicios, actividad que en su mayoría tiene tarifa de impuesto, ya que según el presupuesto establecido en la Ley, este impuesto grava a los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquiera otra prestación. (Art. 56 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno)

Cabe indicar que para que el hecho generador del impuesto se configure, no es siempre necesario que exista el pago en dinero por los servicios recibidos, sino que este pago puede realizarse mediante la entrega de bienes, servicios o cualquier otro tipo de contraprestación cuyo valor de mercado sea similar al del servicio que se adquiere, en estas circunstancias deberá facturarse y cancelarse el IVA, tanto por parte del vendedor como del comprador.

Como podemos apreciar la tarifa del impuesto se aplica al presupuesto de operación y administrativo establecido en las entidades públicas para cada

ejercicio económico. Con el propósito de cuantificar los valores de IVA, que anualmente cancela una institución financiera pública, tomamos el caso del Banco del Estado, sobre el que podemos detallar el presupuesto de gastos administrativos, el mismo para el ejercicio 2004, se distribuyó de la siguiente forma:

Gastos de Operación:	US\$ 2'911.739
Bienes y Servicios de Consumo:	US\$ 1'615.977
Gastos Financieros:	US\$ 329.284
Transferencias corrientes:	US\$ 523.197
B y S de C para inversión:	US\$ 443.281

De acuerdo a lo establecido en ciertos contratos de crédito que el Banco del Estado, ha suscrito con Municipios y Consejos Provinciales, esta Entidad financiera pública al realizar los desembolsos de los créditos, cancela directamente las planillas de obra o servicios a los contratistas de las entidades prestatarias, actuando como mandatario de dichas entidades por lo que en las planillas de los créditos que financia cancela el Impuesto al Valor Agregado, impuesto que debe ser objeto de devolución por parte de la administración tributaria, toda vez que los Municipios y Consejos Provinciales se encuentran dentro de la definición establecida en el artículo 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno como entidades del sector público que constan en el artículo 118 de la Constitución Política de la República.

#### **Cancelación del IVA.**

Las instituciones públicas son sujetos pasivos del IVA en calidad de agentes de percepción, y como agentes de retención, al ser declarados por el Servicio de Rentas Internas, como contribuyentes especiales, por tanto de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 63 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, estos sujetos pasivos deben realizar retención de este impuesto en una proporción del 30%, cuando realicen transferencias de bienes muebles de naturaleza corporal y del 70% cuando se cancele la prestación de servicios gravados con una tarifa.

En el caso de que se paguen o acrediten honorarios u otro tipo de emolumentos a profesionales con título de instrucción superior, las instituciones públicas y demás contribuyentes especiales deben efectuar la retención del 100% de la tarifa de impuesto pagada.

### **Retención del Impuesto.**

De acuerdo a lo establecido en el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, sobre retención del impuesto al valor agregado debemos mencionar las siguientes disposiciones:



- El 100% de retención se aplicará en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles realizado por personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.
- Se constituyen en agentes de retención del IVA toda sociedad o persona natural (contribuyentes especiales – sector público) obligada a llevar contabilidad que adquiera bienes o servicios cuyos proveedores sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.
- 100% de retención cuando el adquirente de bienes y servicios haya emitido una liquidación de compra de bienes o prestación de servicios.
- No se realizarán retenciones a las entidades del sector público, a las compañías de aviación, agencias de viaje en la venta de pasajes aéreos ni a contribuyentes especiales.
- No se realizarán retenciones a los consumos de combustibles derivados del petróleo, ya que este es objeto de retención por parte de las comercializadoras.
- Los agentes de retención en forma obligatoria, emitirán el comprobante de retención y lo entregarán en el momento en que se acredita en cuenta o se realiza el pago.
- Según lo establece el segundo inciso del artículo 136 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, para el caso de los contratos de construcción, “Los agentes de retención contratantes efectuarán la retención únicamente por el 30% del IVA que corresponda a cada factura, aunque el constructor haya sido calificado como contribuyente especial.”

Resumiendo, las normas establecidas en las disposiciones legales vigentes, sobre retención del Impuesto al Valor Agregado, con el objeto de que el lector tenga una apreciación práctica de lo expuesto, las diferentes normas se resumen en el siguiente esquema: (Anexo 1.1)

#### **1.4 Declaración y pago del IVA, en instituciones financieras públicas.- Banco del Estado.- Incidencia de las disposiciones emitidas por el SRI, en la declaración y pago del tributo.**

Las instituciones financieras públicas, son agentes de retención del impuesto al valor agregado, por tanto tienen la obligación de declarar y pagar las retenciones sobre el IVA que realizan en sus adquisiciones de bienes y servicios, pago que se realizará en las instituciones legalmente autorizadas para recibir tributos en las fechas y en la forma establecida dentro del reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Como agentes de retención están obligados a entregar el respectivo comprobante dentro del término no mayor de cinco días de recibido el comprobante de venta, a las personas a quienes deben efectuar la retención. De la misma forma quienes son agentes de retención del IVA, están en la obligación de proporcionar al Servicio de Rentas Internas, cualquier tipo de información vinculada con las transacciones y retenciones efectuadas, es así como los agentes de retención presentan además de la de la declaración

correspondiente, información en medio magnético y escrita denominada por la Administración Tributaria como COA, el mismo que constituye en un programa detallado de anexos de IVA

El incumplimiento de las obligaciones de efectuar la retención, presentar las declaraciones de retenciones, depositar los valores retenidos y entregar el comprobante de retención, constituye infracción tributaria que es sancionada por la administración tributaria, como consecuencia de su facultad sancionadora.

En las Resoluciones que expida la Autoridad Administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la Ley, de acuerdo a lo previsto en el artículo 70 del Código Tributario.

Es principio básico que debe contemplar esta facultad, la no retroactividad de la ley en materia penal, salvo cuando la pena posterior fuere más benigna que la anterior. También debe considerarse que la infracción y su pena tienen que estar consideradas expresamente en la ley, caso contrario se aplica el principio: “No hay delito, ni pena sin ley”.

El artículo 314 del Código Tributario, establece que: “La infracción tributaria es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas, sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”

Las infracciones se clasifican en:

- Delitos
- Contravenciones
- Faltas reglamentarias.

Delitos son las infracciones de mayor gravedad. En materia tributaria, los delitos son: la defraudación y los delitos aduaneros.

La defraudación consiste en todo acto de simulación. Ocultación falsedad o engaño, que induce a un error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debido, en beneficio propio o de un tercero.

La defraudación se agrava cuando intervienen en ella, por razones de su cargo, los funcionarios públicos, en razón de esto es muy importante e implica un riesgo para los funcionarios de las instituciones financieras públicas, la correcta declaración y pago de los impuestos retenidos como agentes de retención del IVA.

Son contravenciones las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros, o de los empleados o funcionarios públicos, que violan o no acatan las disposiciones legales sobre administración o aplicación de tributos u obstaculizan la verificación o fiscalización de los mismos, o impiden o retardan la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.

Las faltas reglamentarias, en cambio consisten en la inobservancia de normas reglamentarias, disposiciones o circulares administrativas de obligatoriedad general, que tienen por objeto agilizar y optimizar la recaudación de tributos, así como los trámites a nivel interno de las administraciones tributarias.

Basados en estos conceptos de infracciones tributarias, describiremos lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, sobre el incumplimiento de las obligaciones de las entidades públicas y contribuyentes especiales sobre declaración y pago de IVA retenido.

Según lo dispone el artículo 50 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, expedida mediante Suplemento - Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre del 2004:

1.- De no efectuarse la retención, de hacerla en forma parcial o de no depositar los valores retenidos, el agente de retención será obligado a depositar en las entidades autorizadas para recaudar tributos el valor total de las retenciones que debiendo hacérselas no se efectuaron, o que realizadas no se depositaron, las multas o intereses de mora respectivos, sin perjuicio de las demás sanciones establecidas en el código tributario.

2.- El retraso en la presentación de la declaración de retención será sancionado de conformidad con lo previsto por el artículo 100 de esta Ley. El retraso en la entrega de los tributos retenidos dará lugar a la

aplicación de los intereses de que trata el artículo 20 del Código Tributario, sin perjuicio de las demás sanciones previstas en dicho Código; y,

3.- La falta de entrega del comprobante de retención al contribuyente será sancionada con una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del monto de la retención, y en caso de reincidencia se considerará como defraudación de acuerdo con lo previsto en el Código Tributario.

En caso de concurrencia de infracciones, se aplicarán las sanciones que procedan según lo previsto en el Libro Cuarto del Código Tributario.

La declaración del Impuesto al Valor Agregado, y de las retenciones realizadas por este mismo concepto, se realizan en el formulario SRI 104 Declaración del Impuesto al Valor Agregado, formulario que se encuentra dividido en ocho secciones:

- 100 Identificación de la declaración.
- 200 Identificación del sujeto pasivo (agente de percepción o retención).
- 300 Proporción de crédito tributario aplicable en este mes.
- 500 Resumen de ventas y otras operaciones del período que declara.
- 600 Resumen de compras y otras operaciones del período que declara.
- 700 Resumen impositivo

- 800 Declaración del sujeto pasivo como agente de retención del IVA
- 900 Valores a pagar y forma de pago.

Las instituciones financieras del sector público, de manera puntual el Banco del Estado, no realiza ventas o presta servicios gravados con una tarifa, sino esporádicamente y por ventas de productos específicos, por tanto sus declaraciones y pago de IVA se realizan como agente de retención de este impuesto, debiendo declarar y pagar el impuesto retenido mensualmente y entregar el comprobante de retención del impuesto al valor agregado (IVA) de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.

#### **Declaraciones como Agente de Retención y Percepción del IVA.-**

Mediante Resolución 2394 expedida por la Dirección General del Rentas del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, el 15 de mayo de 1996 y publicada en el Registro Oficial No. 960 del 5 de junio de 1996, se estableció que los contribuyentes especiales deberán declarar y pagar, tanto el IVA causado en su calidad de Sujeto Pasivo del IVA, como el IVA retenido en condición de Agente de Retención en forma separada, un formulario para cada una de las formas de declaración y pago citadas.

Similar procedimiento debería tener los contribuyentes – organismos y entidades del sector público, a quienes de acuerdo a lo establecido en los

artículos 71 y 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes, así como en la demanda de servicios debe ser devuelto por la administración tributaria, ya que al momento de declarar en la actualidad se consolida el IVA recibido como agente de percepción y con el IVA pagado en la demanda de bienes y servicios, el mismo que de acuerdo a la Ley, deben ser devuelto en un plazo no mayor a 30 días.

Por el contrario el Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución No. 1001 del 27 de noviembre del 2002, dispone que a partir del mes de diciembre de ese año, los contribuyentes especiales, presentarán sus declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, tanto en calidad de agente de percepción como de retención, en el medio magnético establecido para tal efecto por el SRI, con el respaldo impreso que se ha definido para tal propósito.

Dicho procedimiento genera problemas tanto a la Administración Tributaria, como al contribuyente por el nivel de detalle de registro del IVA por cobrar al SRI, como en las Resoluciones de Devolución de IVA, que emite la Administración Tributaria.



## **CAPITULO II**

### **DEVOLUCION DEL IVA, PAGADO A ORGANISMOS Y ENTIDADES DEL SECTOR PUBLICO.**

#### **Propósito y Alcance.-**

El objetivo de este capítulo consiste en entender el espíritu de la legislación ecuatoriana al gravar con Impuesto al Valor Agregado a todas las transacciones de bienes y servicios que realizan las entidades del sector público y luego proceder contra la presentación de facturas a la devolución del impuesto.

Explicaremos el ciclo transaccional – tributario de pago, declaración y el procedimiento que se aplica con el objeto de obtener por parte de la administración tributaria la devolución del IVA pagado, así como el contexto de las resoluciones que sobre el tema emite el Servicio de Rentas Internas y la aplicación del recurso de revisión por parte del contribuyente con propósito de alcanzar la devolución de la totalidad del IVA pagado en las transacciones realizadas, se analizarán los procedimientos con la que actúa el ente administrador del impuesto en estos casos.

Cerraremos el capítulo realizando un análisis del impacto financiero en las entidades y organismos del sector público por el IVA no devuelto en los plazos

establecidos por las disposiciones legales vigentes, explicando el costo financiero a una institución financiera del sector público, como es el Banco del Estado.

## **2.1 Legislación vigente sobre devolución del IVA en entidades y organismos del sector público, espíritu de la ley y del procedimiento establecido.**

Iniciaremos señalando lo dispuesto en el artículo 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno:

IVA pagado por los organismo y entidades del sector público.- El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de servicios las entidades u organismos del sector publico según la definición del artículo 118 de la Constitución Política de la República, excepto las empresas públicas al igual que por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha contra el Cáncer –SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas serán reintegrados sin interés en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver, el IVA pagado contra la

presentación formal de la declaración del representante legal que deberá acompañar la copia de las facturas en las que se desglose el IVA.

Como podemos observar, la devolución del IVA, está establecida para los organismos del sector público, de acuerdo a la definición prevista en la Constitución Política de la República del Ecuador, la misma que en el artículo 118 del Capítulo 1 De las instituciones del estado, Título V De las Instituciones del Estado y la función Pública, dispone que:

Son instituciones del Estado:

1. Los organismos y dependencias de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial.
2. Los organismos electorales.
3. Los organismos de control y regulación.
4. Las entidades que integran el régimen seccional autónomo.
5. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.
6. Las personas jurídicas creadas por acto legislativo seccional para la prestación de servicios públicos

Las dependencias a las cuales la administración tributaria debe devolver el IVA, pagado en la adquisición de bienes y servicios comprenden todas aquellas entidades en las que el estado tiene su participación sea a través de las

asignaciones otorgadas por el Presupuesto General del Estado, como es el caso de los Ministerios, los Municipios y Consejos Provinciales y aquellos organismos creados para el ejercicio de la potestad estatal en los que el estado participa como accionistas, como es el Banco del Estado, entidad de aplicación práctica de este estudio.

La Ley de Presupuestos del Sector Público norma específicamente el control y administración de los recursos del gobierno central a través del Ministerio de Economía y Finanzas para cancelar las remuneraciones y la adquisición de bienes y servicios a aquellas entidades que dependen parcial o totalmente del presupuesto del gobierno central.

El Ministerio de Economía y Finanzas, mantendrá en el banco depositario de los fondos públicos una cuenta corriente Única del Tesoro Nacional a la cual ingresarán todos los recursos financieros de cualquier fuente de ingresos, entre ellos las recaudaciones tributarias que realice el Servicio de Rentas Internas y de esta misma Cuenta se realizará la entrega de fondos de acuerdo a sus propios presupuestos, a las distintas entidades públicas.

En aquellas entidades del sector público que no dependen del Presupuesto General del Estado, el gobierno es el propietario de un porcentaje mayoritario patrimonial, de tal manera que si bien no reciben asignaciones directas, su capital de trabajo es de propiedad del Estado.

El Presupuesto General del Estado contiene todos los ingresos y egresos del sector público no financiero, los ingresos pueden ser de tipo petroleros y no petroleros, dentro de estos últimos estarán fundamentalmente los tributarios, mientras los gastos tiene que ver con: gastos corrientes, de capital o inversión y de deuda.

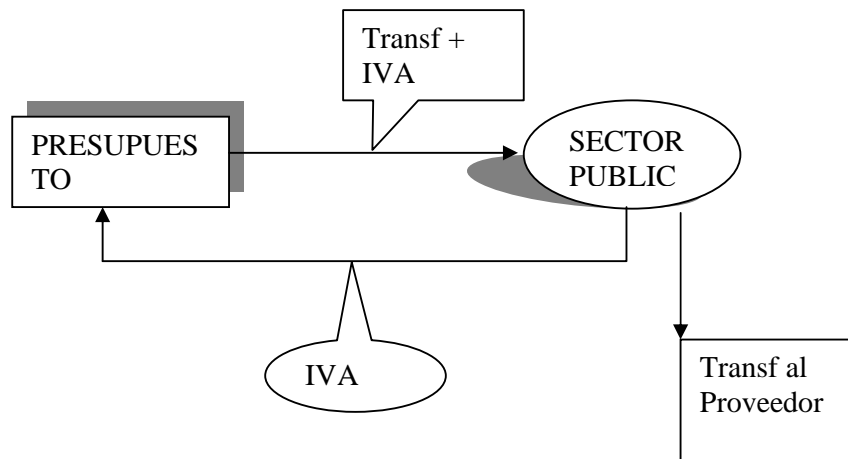
Otra clasificación del origen de los ingresos públicos, sin tomar en cuenta el petróleo, sería la siguiente: Ingresos originarios e ingresos derivados. Dentro de los ingresos derivados están los obtenidos por el Estado a través de quienes integran el país, es decir, a través del cobro de tributos a personas naturales y jurídicas, emisión de deuda pública interna o externa.

Dentro de los ingresos tributarios que forman parte del financiamiento del presupuesto encontramos únicamente a aquellos relacionados con impuestos ( Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales, Impuesto a los Vehículos Motorizados de transporte terrestre) y por la Corporación Aduanera Ecuatoriana (aranceles).

La principal fuente de financiamiento del presupuesto del estado son los tributos (renta, IVA, ICE), este presupuesto, a través de la Cuenta corriente Unica, desembolsa recursos para la adquisición de bienes y servicios de los organismos del sector público comprendidos en el artículo 118 de la

Constitución, como estos son consumidores finales para el caso del IVA, con estos recursos se está financiando nuevamente el presupuesto del estado, formándose un círculo de transferencia y pago de IVA, entre el presupuesto del estado y los organismos del sector público.

El espíritu de la ley para explicar la devolución del IVA, se basa en que la tarifa de IVA, establecida para los organismos de sector público, su declaración y pago es solamente con fines informativos y de control para la administración tributaria, ya que con su devolución se anula el efecto de una posterior nueva transferencia.



## **2.2 Estudio tributario del ciclo de pago y reintegro del IVA, orientado a una institución financiera pública.**

La relación del sujeto pasivo con el Impuesto al Valor Agregado, se inicia cuando este participa en una transacción económica que sea objeto de este

impuesto, sea como agente de retención o agente de percepción o ambos a la vez, el contribuyente puede participar dentro de este ciclo económico como consumidor final o utilizando crédito tributario con el IVA pagado para la producción de bienes y servicios y el IVA cobrado en la comercialización de los bienes fabricados y de los servicios prestados.

En referencia a la aplicación práctica de este estudio, el ciclo de pago del IVA en las instituciones financieras públicas, se presenta en un 98% en la adquisición de bienes de naturaleza corporal o de servicios, que se requiere para su normal funcionamiento, actuando en este caso como consumidor final, ya que no utiliza crédito tributario porque los servicios prestados por estas entidades tienen tarifa cero.

En este tipo de entidades la relación económica con el Impuesto se inicia el momento de tramitar un pago a través de una orden de egreso, la misma que para el caso que nos ocupa debe estar debidamente respaldada por una factura o comprobante de venta que de acuerdo al Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sustente crédito tributario.

Al respecto analicemos las disposiciones legales y reglamentarias en las que se sustenta esta última afirmación, en el sentido que para poder reclamar la devolución del IVA, los pagos deben estar respaldados por un comprobante de venta que de acuerdo a las disposiciones legales vigentes otorgan derecho a crédito tributario.

El artículo 145 del Reglamento dispone que:

Crédito tributario.- Para ejercer el derecho al crédito tributario por las importaciones o adquisiciones locales de bienes, materias primas, insumos o servicios, establecidos en el artículo 66 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, serán válidos exclusivamente el Documento Único de Importación con su respectivo comprobante de pago del impuesto, **y aquellos comprobantes de venta expresamente autorizados para el efecto por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención en los cuales conste por separado el valor del Impuesto al Valor Agregado** y que se refiera a costos y gastos que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno son deducibles hasta por los límites establecidos en dicha Ley.

Si bien el artículo 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 149 del Reglamento de aplicación, al señalar la devolución del IVA a entidades y organismos del sector público únicamente en su texto señalan que la devolución del IVA pagado se realizará contra la presentación de las facturas en las que se desglose el IVA pagado, especificándose en el Reglamento que: “En el caso de deficiencias en las facturas se aceptará como **justificativo del crédito tributario** los originales o copias de los comprobantes de retención de este impuesto emitidos por la propia institución en su calidad de agente de retención u otros registros contables **que acrediten fehacientemente el pago del impuesto**”



Es de anotar entonces el concepto de crédito tributario y la constancia del pago del impuesto para respaldar la devolución del IVA.

Por otro lado, el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención indica que:

Comprobantes de Venta.- Son comprobantes de venta los siguientes documentos que acreditan la transferencia de bienes o la prestación de servicios:

- a) Facturas
- b) Notas o boletas de venta
- c) Liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios
- d) Tickets emitidos por máquinas registradoras
- e) Boletos o entradas a espectáculos públicos; y,
- f) Los documentos a los que se refiere el artículo 13 de este Reglamento.

El citado Reglamento determina cuales comprobantes de venta sustentan el crédito tributario, señalándose en su artículo 7 lo siguiente:

Para ejercer el derecho al crédito tributario del impuesto al valor agregado, se considerarán válidas las facturas, liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios, y aquellos documentos a los que se refiere el Art. 13 de este reglamento, siempre que se identifique al comprador mediante su número de RUC o cédula de identidad, nombre

o razón social, denominación o nombres y apellidos, se haga constar por separado el impuesto al valor agregado y se cumpla con los demás requisitos establecidos en este reglamento.

Es importante conocer cuales son los documentos a los que hace referencia el artículo 13 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, los mismos que también sustentarán crédito tributario del impuesto al valor agregado:

- a) Los documentos emitidos por bancos, instituciones financieras que estén bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros.
- b) Los boletos o tickets aéreos, documentos por pago de sobrecarga, transporte aéreo de personas, siempre que cumplan con los requisitos de llenado contenido en los artículos 17 y 18 de este Reglamento.
- c) El Documento Único de Aduanas y demás comprobantes de venta recibidos en las operaciones de importación.

Como conclusión, servirán de respaldo para solicitar la devolución del IVA, aquellos comprobantes de venta que sustenten crédito tributario, esto son: facturas, liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios, los documentos emitidos por instituciones financieras y los boletos, tickets aéreos o documentos de pago de sobrecarga emitidos por compañías de aviación o agencias de viaje por el servicio de transporte aéreo de personas, siempre que se identifique al comprador con su nombre y No. de RUC y se haga constar por

separado el impuesto al valor agregado. Dichos documentos se ceñirán a las exigencias de llenado que constan en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.

Ya que hemos determinado los comprobantes de venta sobre los cuales se puede exigir la devolución del IVA, para organismos y entidades del sector público, es importante que identifiquemos, las consideraciones que se deben tomar en cuenta el momento de procesar contablemente un comprobante de venta con él propósito de que los sistemas informáticos de registro financiero de transacciones acumulen en el orden correspondiente la base de datos de la cual se extraiga la información que debe ser puesta en conocimiento del Servicio de Rentas Internas mensualmente.

El ordenamiento legal dispuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno y en su Reglamento de Aplicación, sobre las obligaciones de los contribuyentes especiales (organismos del sector público) está dado, en orden de jerarquía de las disposiciones legales, por el artículo 67 de la Codificación de la Ley, el mismo que dispone: “Los sujetos pasivos de IVA, presentarán mensualmente una declaración por las operaciones gravadas con el impuesto, realizadas dentro del mes calendario inmediato anterior, en la forma y plazos que se establezca en el Reglamento.”

El Reglamento en su artículo 131 dispone:

Declaración del impuesto.- Las personas naturales, las sociedades y las empresas del sector público que habitualmente efectúen transferencias de bienes o presten servicios gravados con tarifa 12% del Impuesto al Valor Agregado y aquellos que realicen compras por las que deban efectuar la retención en la fuente del Impuesto al Valor Agregado, están obligados a presentar una declaración mensual de las operaciones gravadas con este tributo, realizadas en el mes inmediato anterior y a liquidar y pagar el Impuesto al Valor Agregado causado, en la forma y dentro de los plazos que establece el presente Reglamento.

El último inciso de este artículo aclara que: Las declaraciones se efectuarán en **los formularios o en los medios que establezca el Servicio de Rentas Internas** y se los presentará con el pago del impuesto en las fechas previstas en el propio Reglamento.

Con esta base legal, el formulario de Declaración del Impuesto al Valor Agregado, establecido por la administración tributaria es el 104, en el cual principalmente las entidades del sector público informan lo siguiente:

Grupo 600: Resumen de Compras y Otras Operaciones del Período que Declara:

DESCRIPCION	CASILLAS
Compras Locales netas de bienes gravados con tarifa 12%	601,651
Compras Locales de servicios gravados con tarifa 12%	603,653
Compras Locales de bienes y servicios grabados con 0%	617

Grupo 800: Declaración del Sujeto Pasivo como Agente de Retención del IVA:

DESCRIPCION	CASILLAS
IVA Causado por la compra de bienes	801,851
IVA Causado por la prestación de servicios	807,857
IVA Causado por la prestación de servicios profesionales	809,859

Adicionalmente, los Contribuyentes Especiales, Sector Público, contribuyentes sujetos a devolución del IVA y quienes posean autorización de comprobantes de venta a través de sistema computarizado, sobre el detalle de compras ventas, importaciones y exportaciones de acuerdo al requerimiento realizado por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución No. 205 y la NAC 0635 deben entregar información sobre las operaciones con Impuesto al Valor Agregado, mensualmente en medio magnético, la cual contendrá la siguiente información:

Archivo 1. - Información referente a Identificación del Contribuyente

Archivo 2. - Información referente a transacciones locales

Archivo 3. - Información referente al detalle de comprobantes afectados con Notas de Crédito y Débito en transacciones locales.

Archivo 4. - Información de transacciones del exterior.

Se completa el ciclo tributario de tratamiento del IVA, en instituciones del sector público con la solicitud de la devolución del IVA pagado, la misma que se realiza mediante la presentación de una solicitud suscrita por el representante legal, en el formulario que será proporcionado por el SRI, al cual se adjuntan copias de las facturas debidamente certificadas por el Contador.

### **2.3 Procedimiento administrativo tributario de solicitud de Devolución y reintegro del IVA por parte del SRI.**

La parte pertinente del artículo 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que: “El Servicio de Rentas Internas deberá devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal que deberá acompañar la copia de las facturas en la que se desglose el IVA.”

Esta es la disposición legal, en la que se establece que la devolución se realizará contra la presentación formal de las facturas pagadas, en las que conste el IVA, a dicho procedimiento lo que debería realizar el Reglamento es normar su aplicación, sin incrementar, cambiar ni crear exigencias que no se encuentren previstas en la citada Ley.

Sin embargo ese no es el caso previsto en el, Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, el que sin tener la jerarquía de la Ley, se crean exigencias y requerimientos para las, entidades del sector público, que lo único que hacen es complicar el proceso de devolución del impuesto, incrementando el uso de recursos materiales, económicos, técnicos y humanos.

Es así como el artículo 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley, manifiesta en su parte correspondiente que: “Se acompañarán a la solicitud la información necesaria, en los medios, formato y contenido que determine el Servicio de Rentas Internas. La solicitud se referirá a períodos mensuales y en cada mes se podrá presentar una solicitud.”

Estas disposiciones **creadas** por Reglamento, crean procesos engorrosos que utilizan recursos que pueden destinarse a otros fines; este trámite de devolución del IVA, que debería ser sencillo y ágil, lo detallaremos a continuación con él propósito de que el lector considere el porqué de nuestras afirmaciones.

El proceso de devolución del IVA, se inicia con la presentación formal de la Solicitud de Devolución del IVA (formato RTD 4) formato establecido por el SRI, en la que básicamente se describen los datos de Representante Legal y de la

entidad solicitante y la base imponible del IVA pagado en compras, importaciones y utilización de servicios. (Anexo 2.1).

De acuerdo a lo establecido en el Reglamento, a esta solicitud se debe acompañar copias de:

- Declaraciones de retenciones en la fuente del IVA y del impuesto a la renta (mes que se reclama y mes inmediato anterior)
- Talón resumen de anexos de IVA (mes que se reclama y mes inmediato anterior)

Además el SRI, basado en lo dispuesto en el Reglamento, no recibe la solicitud de devolución si no viene acompañada de un detalle en medio magnético e impreso con la siguiente descripción: Razón Social del proveedor, concepto, RUC del proveedor, No. de cheque con el que se canceló, Valor, fecha, **tipo y No. de factura, base imponible, valor retenido** (datos que se encuentran en los anexos del IVA) y el valor del impuesto recibido por el proveedor.

Las facturas que acompañan a la solicitud deben ser certificadas por el Contador General del organismo contribuyente, caso contrario no son recibidas.

Desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución del IVA, el SRI para resolver sobre dicha petición en la mayoría de los casos se toma un



tiempo mayor a los 30 días a los que hace referencia la ley tiempo en el cual deberá ser reintegrado el IVA, sin intereses. A pesar de ser mayor el tiempo de respuesta, no es reconocido el valor del dinero en el tiempo.

El SRI, establece una liquidación de la base imponible y el IVA, sujeto a devolución, cruce de información que debería servir para solicitar a la entidad solicitante la explicación de diferencias que pueden presentarse en la comparación de datos entre la declaración de IVA, los valores que constan en los anexos y el importe de la solicitud de devolución, siempre tomando en cuenta lo dispuesto en la ley, en el sentido que se devolverá el IVA, pagado contra la presentación formal del representante legal acompañado de las copias de las facturas correspondientes.

A continuación presentamos la liquidación y comparación que realiza la administración tributaria, tomada de datos que corresponden al Banco del Estado, entidad crediticia que al actuar como mandataria de los Municipios y los Consejos Provinciales, solicita también la devolución del IVA, pagado en los desembolsos directos que realiza a los contratistas.

<b>LIQUIDACION DE IVA SEGUN COMPROBANTES</b>	
CONCEPTO	
Valor de Comprobantes presentados y que constan en Anexo IVA	324.385,12
(-) Notas de crédito por devoluciones en compras	0,00
(-) Valor de comprobantes rechazados	42.450,32
<b>(=) (a) Base imponible aceptada según comprobantes</b>	<b>281.934,80</b>
(b) Base imponible según solicitud	324.734,25
BASE IMPONIBLE A DEVOLVER, MENOR ENTRE (a) y (b)	281.934,80
Base imponible a devolver 12%	281.934,80
IVA con derecho a devolución 12%	33.832,18
<b>(c) IVA con derecho a devolución, según comprobantes</b>	<b>33.832,18</b>
<b>LIQUIDACION DE IVA SEGUN DECLARACION</b>	
CONCEPTO	
Total IVA Compras + importaciones - devolución en compras	38.968,11
IVA en compras netas según Anexo de IVA	38.968,11
(-) Diferencia entre declaración y Anexo (si anexo es menor)	0,00
(-) IVA comprobantes rechazados	5.094,03
<b>(=) IVA en compras neto</b>	<b>33.874,08</b>
IVA en ventas compensado con crédito tributario	0,00
<b>(d) CREDITO TRIBUTARIO DISPONIBLE PARA DEVOLUCION SEGUN DECLARACION</b>	<b>33.874,08</b>
<b>IVA que se devuelve, el menor entre (c) y (d)</b>	<b>33.832,18</b>

Fuente: Resolución SRI No. 117012005RDEV005523 de 28 de abril del 2005

El antecedente reglamentario al cual hace referencia la Resolución de la Administración Tributaria, es el artículo 149 del Reglamento de Aplicación a Ley de Régimen Tributario Interno, el cual en su parte correspondiente señala:

...Se acompañarán a la solicitud la información necesaria, en los medios, formato y contenido que determine el Servicio de Rentas Internas, así como las copias de las facturas que acrediten los pagos del IVA. **En el caso de deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo del crédito tributario los originales o copias de los comprobantes de retención de este impuesto emitidos por la propia institución en su calidad de agente de retención u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del impuesto. Se acompañarán**

también las copias de las correspondientes declaraciones por retenciones en la fuente del IVA y del impuesto a la renta.

Si bien el cruce de información que realiza el SRI en su liquidación, previa a establecer el valor del IVA sujeto a devolución es parte del ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, dicha comprobación debería servir para solicitar al contribuyente las aclaraciones que correspondan y no para disminuir la base de IVA que debe devolverse al contribuyente ya que los requisitos establecidos en la Ley y el Reglamento son claros al establecer los documentos que otorgan el derecho a la devolución de este impuesto.

Según los antecedentes de la Resolución que expide el SRI, para el reconocimiento de los valores de IVA, que deben ser devueltos, se procede a revisar los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, “conforme lo establece la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 73 cuando dice que: “el Servicio de Rentas Internas deberá devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal que deberá acompañar la copia de las facturas en las que se desglose el IVA.”<sup>4</sup>

Es realmente extraño el antecedente expuesto por la Administración Tributaria, al citar el artículo 73 de la Ley como antecedente para revisar el cumplimiento

---

<sup>4</sup> Servicio de Rentas Internas, Resolución de Devolución del Impuesto al Valor Agregado a Organismos y Entidades del Sector Público, abril 2005, Quito, SRI, 2005, p. 2.

del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención en las facturas presentadas, si bien todo comprobante de venta debe estar sujeto al cumplimiento de lo establecido en dicho Reglamento, la devolución del IVA pagado por los Organismos y Entidades del Sector Público, depende de la constancia documentada del IVA pagado, la que se realiza mediante la presentación de las copias de las facturas.

Dentro de esta resolución del SRI, y tomando como base lo dispuesto en el artículo 149 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, la Administración Tributaria da a conocer al contribuyente una lista de comprobantes observados con los motivos por los que no se acepta el valor cancelado por concepto de IVA.

A continuación tomamos algunos ejemplos que han sido extraídos de las resoluciones expedidas por el SRI, sobre las causas que según el SRI, acreditan el no-reconocimiento del IVA, pagado por las entidades del sector público:

RUC	Razón Social	Comprob. No.	Base Imponible	IVA	Motivo
1703536423001	Mena Rosales Alicia Margarita	0000071	34,37	4,12	242
1706259114001	Platonoff Maldonado Sergio Vladimir	0000101	1.103,23	132,39	479
1791289927001	Seguros del Pichincha S.A.	0024131	39.018,37	4.682,20	158
1791305035001	Información Tecnológica del Ecuador	0000904	850,00	102,00	296
1704485372001	Morales Valencia Luis Anibal	0014701	1,75	0,21	450
1710207455001	Espín Chicaiza Galo Patricio	0000543	6,00	0,72	200
1791395352001	Andinatel S.A.	1654474	39,35	4,72	477
1791833147001	Cosarco Touring Cia. Ltda.	0003914	107,16	12,86	260
1708106925001	Mora Casicahua Silvia Yolanda	0000096	100,00	12,00	248

Fuente: Resolución SRI No. 117012005RDEV00523 del 28 de abril del 2005

## MOTIVO DE NEGACION

158	Comprobante de venta no válido para sustentar crédito tributario
200	Fecha de comprobante posterior al período solicitado
242	Comprobante de venta mal informado en Anexo o ficha técnica
248	Comprobante de venta con borrones, enmiendas o tachaduras
260	Comprobante de venta con la base imponible no totalizada
296	Comprobante de venta cuando la razón o el RUC es incorrecto o incompleto
450	RUC del adquirente no especificado en el comprobante de venta, pero consta su nombre o razón social
469	Comprobante de venta con fecha anterior al período solicitado, mayor al plazo autorizado
477	Comprobante de Venta con RUC y razón Social que no corresponden al solicitante.
479	Comprobante de venta sin número de autorización de impresión o autorización de impresión incorrecta

Fuente: Resolución SRI No. 117012005RDEV005523 de 28 de abril del 2005

Siendo el derecho tributario, parte del derecho público, es importante recordar que en este solo se puede hacer lo que está establecido o permitido por Ley, por tanto antes de revisar las razones que tiene el SRI, para negar la devolución del IVA, por los motivos anteriormente expuestos, es importante que recordemos lo dispuesto en el artículo 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 149 del Reglamento de Aplicación, en los que como hemos visto, lo que exige la disposición legal es presentar a la autoridad tributaria las copias de las facturas en las que se **desglose el IVA pagado**, especificándose en el Reglamento que en caso de deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo del crédito tributario los originales o copias de los comprobantes de retención de este impuesto o los registros contables que **acrediten fehacientemente el pago del impuesto**.

Por lo expuesto lo que el solicitante debe probar es el pago real del impuesto, con lo cual se acredita el derecho a recibir el IVA pagado.

Si revisamos rápidamente los motivos de negación y las características de los comprobantes de venta a los cuales se emiten observaciones por parte del SRI para no devolver el IVA, podemos ver que a una factura expedida por una Compañía de Seguros, que tiene control por parte de la Superintendencia de Bancos y Seguros, se menciona que el comprobante de venta no es válido para sustentar crédito tributario. La información que contiene el anexo de IVA, por diferentes circunstancias no puede corresponder a la factura presentada, sea por equivocación de la administración o del solicitante, sin embargo no implica que por esta circunstancia no se acredite como verdadero el IVA pagado. Si bien las observaciones realizadas a la validez de los comprobantes de venta según lo establecido en el Reglamento correspondiente es un control razonable que debe hacer la administración tributaria, esto no da derecho a la negativa de devolución del IVA pagado. Las razones de forma o de llenado de comprobantes, así como la fecha de las facturas no implican la negativa del crédito tributario.

#### **2.4 Aplicación del Recurso de Revisión en Resoluciones de la Administración Tributaria por devolución de IVA.**

En atención a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas que en su tercer inciso dispone que: “Los directores regionales

o provinciales ejercerán, dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Tributario, asigna al Director General del Servicio de Rentas internas,...” la Administración Tributaria, en base a la liquidación realizada y a la no-aceptación de comprobantes de venta, niega la devolución de valores de IVA pagados por las entidades y organismos del sector público mediante una Resolución expedida por el Director Regional, sin que se solicite al contribuyente lo requerido por el artículo 149 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, por esto, los organismos y entidades del sector público deben recurrir a otra instancia para recuperar el IVA pagado, la misma que esta definida en el Capítulo IV del Código Tributario – De los Recursos Administrativos.

El artículo 140 al hablar de las clases de recursos indica que:

“Las Resoluciones Administrativas emanadas de la Autoridad Tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa:

1. De revisión por la máxima Autoridad Administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto, según los artículos, 64, 65 y 66 de este Código.”

Dichos artículos, se refieren a los tipos de Administraciones Tributarias: Central, Seccional y de Excepción.

El recurso de revisión que se interpone ante la máxima Autoridad Tributaria del Servicio de Rentas Internas en este caso, se realiza en base a lo dispuesto en el artículo 143 del Código Tributario, que dispone lo siguiente:

El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la Administración Tributaria Central y los Prefectos Provinciales y Alcaldes, en su caso, en la Administración Tributaria Seccional y las máximas Autoridades en la Administración Tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos:

...2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o Resolución de que se trate.

Basados en las disposiciones legales anteriormente expuestas, las entidades y organismos del sector público, realizan un trámite de recurso de revisión ante el Director General del Servicio de Rentas Internas, dicho escrito contendrá todos los requisitos que establece el artículo 118 del Código Tributario (contenido del reclamo):

1. La designación de la Autoridad Administrativa ante quien se la formula;
2. El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número de cédula tributaria o del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad en su caso;



3. La indicación de su domicilio permanente y para notificaciones, el que señale;
4. Mención del acto administrativo objeto del recurso y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho y que se apoya, expuestos clara y sucintamente;
5. La petición o pretensión concreta que se formule; y
6. La firma del compareciente representante o procurador, y del abogado que lo proporcione.

A este documento se anexará **nuevamente**, copias de las facturas o comprobantes de venta rechazados en la Resolución de devolución de IVA, y copias de los comprobantes de retención del impuesto u otros registros contables que acrediten sin lugar a dudas el pago del IVA, documentos que se envían debidamente certificadas por el Contador General de la Institución.

Además por exigencia del SRI, se debe adjuntar un detalle en medio magnético que contiene la información de los comprobantes de venta presentados, en el que se incluye:

- RUC
- Razón social del proveedor
- Número de factura
- Número del comprobante de retención en la fuente
- Base imponible
- Impuesto al Valor Agregado

- Código de negación de devolución del impuesto, y
- Concepto de la compra.

En anexo No. 2.2 se expone al lector un ejemplo, del escrito presentado a la máxima autoridad por recurso de revisión.

Una vez presentado el recurso de revisión, es importante, para una institución financiera el tiempo que se tarde el SRI en la devolución del IVA no reconocido, al respecto la Administración tributaria dispondrá la instauración de un expediente sumario cuando en casos como estos se requiera la presentación de pruebas, luego de cual el Código Tributario en su artículo 144 dispone que: “El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados.”

Por otro lado el artículo 147 de este mismo cuerpo legal indica que: “Concluido el sumario, la Autoridad Administrativa correspondiente dictará resolución motivada, en el plazo de noventa días, en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado.”

Por tanto el tiempo que de acuerdo a la ley tiene la Administración Tributaria para emitir la resolución sobre el recurso planteado es de 110 días laborables, ya que los plazos establecidos en las leyes tributarias son siempre hábiles, por lo que sí estimamos que un mes calendario tiene 20 días laborables, el tiempo

que un organismo o entidad del sector público debe esperar es de cinco meses y medio.

Si revisamos el contenido de una resolución por recurso de revisión, expedida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, se expone: la identificación del contribuyente, el acto administrativo impugnado, las fechas de las etapas procedimentales e incidentes, la documentación anexa, las disposiciones jurídicas aplicables, el análisis de las pruebas aportadas y la resolución.

Del contenido de la resolución del recurso de revisión, en el análisis se establece que el contribuyente “ha subsanado los errores por los que se rechazaron los comprobantes de venta, mediante la presentación de los comprobantes de retención en la fuente de IVA o de Renta y sus respectivas declaraciones de conformidad con el artículo 149 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, conforme se muestra en el siguiente cuadro,”<sup>5</sup>

A continuación se dan a conocer algunos ejemplos de como se justifican las observaciones realizadas por el SRI a los comprobantes de venta para no haber reconocido el IVA:

---

<sup>5</sup> Servicio de Rentas Internas, Recurso de Revisión – Resolución, abril 2005, Quito, SRI, 2005, p. 3.

No.	ERRORES CONCEPTO	SUBSANADO CON:
1	Comprobante de venta no váido para sustentar crédito tributario	Copia legible del comprobante de venta
14	Comprobante de venta mal informado en anexos o ficha técnica	Copia legible del comprobante de venta, Anexos de IVA, comprobantes de retención en la fuente de IVA, Comprobante de pago y declaraciones
18	Comprobante de venta con base imponible no totalizada	Copia legible del comprobante de venta, comprobantes de retención en la fuente de IVA, Anexos de IVA
32	Comprobante de venta sin información de pie de imprenta	Copia legible del comprobante de venta, comprobantes de retención en la fuente de IVA y renta
2S	Comprobante de venta ilegible	Copia legible del comprobante de venta, comprobantes de retención en la fuente de IVA y renta

Fuente: Recurso de Revisión, Resolución SRI No. 917012005RREV000068

De los errores observados por el SRI a los comprobantes de venta presentados por el contribuyente y de la forma de justificarlos, se puede colegir que:

- El peticionario en la presentación de la solicitud de devolución de IVA, además de las copias de las facturas debe presentar todos los documentos a los que hace referencia el artículo 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, con lo cual posiblemente se evitaría la no-devolución del IVA pagado y la realización de un proceso posterior como es el recurso de revisión.
- El contribuyente deberá cerciorarse de que las copias que presenta son claras y legibles.
- Del cuadro anterior se puede también establecer que el SRI, realiza un análisis muy ligero de los documentos presentados por el contribuyente,

previo a la devolución del IVA que por ley debe realizarlo a las entidades y organismos del sector público, ya que no se evidencia que las pruebas presentados en recurso de revisión sean nuevas o que no disponía el SRI previo al no-reconocimiento del IVA.

A pesar de esto en la resolución del recurso de revisión, nuevamente se reitera la negación de devolución de IVA, especialmente por las siguientes causas:

- Enmendaduras que comprometen la integridad del documento
- Nota de venta, no sustenta devolución del IVA
- RUC y razón social no corresponden al adquirente.

Si el contribuyente (entidad u organismo del sector público) ha pagado el IVA, y puede demostrarlo, luego de que en recurso de revisión este IVA no ha sido reconocido por la Administración Tributaria, no hay lugar a otro recurso en la vía administrativa, pero si la acción contencioso tributaria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario.

## **2.5 Análisis financiero de algunos indicadores relacionados con los valores de IVA no devueltos, en una institución financiera del Sector Público (Banco del Estado).**

Con el propósito de analizar el impacto financiero de los valores de IVA, no devueltos a entidades y organismos del sector público por parte de la

Administración Tributaria, presentamos a continuación un detalle de valores y porcentajes obtenidos de una institución financiera del sector público, durante un ejercicio económico y con saldos cortados a diciembre del 2004.

<b>ANALISIS FINANCIERO DE LA DEVOLUCION DEL IVA</b>				
<b>MES</b>	<b>SALDOS POR RECUPERAR</b>	<b>TASA ACTIVA 9,96%</b>	<b>INTERESES CAUSADOS</b>	<b>GASTOS DE OPERACION</b>
ENERO	1.164.202,98	9.662,88	1.476.530,00	2.911.739,00 2,90%
FEBRERO	1.136.304,61	9.431,33	5,73%	
MARZO	1.058.268,92	8.783,63		
ABRIL	897.047,78	7.445,50		<b>GASTOS DE OPERACION C/MES</b> 242.644,92 34,84%
MAYO	746.689,73	6.197,52		
JUNIO	721.191,90	5.985,89		
JULIO	736.099,18	6.109,62		
AGOSTO	744.895,03	6.182,63		
SEPTIEMBRE	757.541,03	6.287,59		
OCTUBRE	758.075,54	6.292,03		
NOVIEMBRE	735.196,06	6.102,13		
DICIEMBRE	731.149,07	6.068,54		
<b>COSTO DE OPORTUNIDAD:</b>		<b>84.549,39</b>		
<b>SALDO PROMEDIO:</b>	848.888,49			
<b>SALDO PROM/ GASTOS OP MES</b>	29,15%			
<b>CAPTACIONES DEL PUBLICO:</b>	20.490.345,00			
	4,14%			

Elab. , por: Autor.

Fuente: Estados Financieros del Banco del Estado a diciembre del 2004.

Un organismo o entidad del sector público debe aprovechar al máximo los recursos financieros que maneja, y más aún si se trata de una institución financiera, donde es indispensable maximizar su rentabilidad, disminuyendo costos y aprovechando el costo del dinero en el tiempo.

Si realizamos un análisis de los valores presentados en el cuadro precedente que corresponde a una entidad que tiene un presupuesto a diciembre del 2004 de gastos de operación (bienes y servicios que tienen tarifa 12% de IVA) de

US\$ 2'911.739, vemos que el valor remanente por recuperar de IVA al mes corresponde al 29,15% de este rubro, lo que significa que aproximadamente el 30 por ciento del presupuesto anual de operación puede ser financiado con la deuda por recuperar de la Administración Tributaria.

Si partimos de una tasa de interés activa del 9,96% el costo de oportunidad del dinero que no es reconocido por el SRI, asciende a US\$ 84.549 valor que financiaría el 34,84% de los gastos de operación mensuales de esta entidad, desde otro punto de vista, el treinta y cinco por ciento de los gastos de cada mes en los que incurre la entidad pueden ser obtenidos de un manejo efectivo de este impuesto pendiente de cobro, altos porcentajes que permitirían lograr la eficiencia financiera que requiere toda institución, y más aún aquellas que pertenecen al sector público.

## **CAPITULO III**

### **IMPACTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y DE SU DEVOLUCIÓN EN EL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO.-**

#### **Propósito y Alcance.-**

El contenido de este capítulo y el análisis de las cuentas nacionales sobre el financiamiento del Presupuesto General del Estado, está orientado con la finalidad de que el lector conozca como se financia el presupuesto del Gobierno Central en el rubro de los Ingresos, su dependencia de los impuestos internos y de manera especial la influencia del Impuesto al Valor Agregado.

Con esta orientación estimaremos también el impacto en los presupuestos anuales de la devolución del IVA, a las entidades que se encuentran inmersas en el artículo 118 de la Constitución Política de la República, de manera especial y como modelo de investigación en instituciones financieras del sector público.

Con el fin de mirar esta temática desde un punto de vista internacional, terminaremos este capítulo describiendo al arbitraje internacional en la devolución de IVA, así tendremos un contexto global sobre el proceso y problemas que se pueden presentar en el pago y devolución del IVA, a aquellos contribuyentes que tiene este derecho según lo determinado en la ley.



### **3.1 Análisis y estudio de los ingresos tributarios y legislación vigente sobre el tema.**

El Presupuesto General del Estado, de acuerdo a la legislación vigente, de manera especial a lo dispuesto por la Constitución Política de la República, es aprobado por el Congreso Nacional, de acuerdo con la proforma que para el efecto envía el Presidente de la República.

El Presupuesto General del Estado, se encuentra diseñado y engloba a los ingresos y egresos del sector público no financiero, ya que en él no se encuentra aquellas entidades y organismos del sector público que por su naturaleza, para su operación no dependen de este, sino que generan sus propios ingresos, como son las empresas públicas, las entidades financieras del sector público, y los organismos de régimen seccional autónomo.

Lo más importante y que requiere un desarrollo técnico – financiero a fin de financiar adecuadamente las necesidades del Estado, es la obtención de los recursos con los que contará el gobierno en un ejercicio económico, por lo que se hace importante conocer como se clasifican los ingresos públicos.

La clasificación tradicional divide a los ingresos en:

- Petroleros
- No petroleros:           Tributarios  
  No tributarios  
  Transferencias

Mientras que los gastos tienen que ver con:

- Gastos corrientes
- Gastos de capital o de inversión
- Gastos de deuda.

Con el propósito de establecer una clasificación mas detallada de los ingresos públicos no petroleros, estos se clasifican de la siguiente forma:

No petroleros (a+b+c)

a. Tributarios

Bienes y servicios

IVA

ICE

A la renta

Al comercio internacional

A las operaciones de crédito

Vehículos

Otros

b. No tributarios

Entidades y organismos

Otros

c. Transferencias.

Como podemos observar los tributos son parte importante de los ingresos que financian la obra pública y del estado en general, por tanto vale aclarar que dentro de los ingresos tributarios que forman parte de presupuesto encontramos solo aquellos relacionados con impuestos.

Los impuestos administrados por el SRI, a saber: Impuesto a la renta, Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto a los consumos especiales ICE, Impuesto a los vehículos motorizados de transporte terrestre, y por la Corporación Aduanera Ecuatoriana, los aranceles; forman parte del Presupuesto General del Estado, mientras que las tasas y las contribuciones especiales o de mejora forman parte exclusiva del presupuesto de los gobiernos de régimen seccional autónomo como son los Municipios y los Consejos Provinciales

La finalidad principal de los tributos es proveer al Estado de los recursos económicos necesarios para su actividad.

Entre otros estudiosos del Derecho Tributario, el autor Giuliani Fonrouge, sostiene que: “tampoco cabe establecer como elemento característico del tributo, la finalidad exclusiva de proporcionar al Estado medios económicos que le sirvan para organizar y mantener el servicio público”, pues a más de ello la

tributación persigue fines extrafiscales y es instrumento precioso de política económica. En materia aduanera se destaca esta finalidad.<sup>6</sup>

Por lo tanto, los tributos además de ser medios para recaudar ingresos públicos y financiar el erario nacional, servirán como medio de política económica general estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia fines productivos y de desarrollo nacional.

Los tributos que financian el Presupuesto del Estado, de acuerdo a lo indicado en los párrafos anteriores son administrados en su mayor parte por el Servicio de Rentas Internas (SRI), organismo que de acuerdo a su ley de creación es una entidad técnica y autónoma administrativa, financiera y operativamente, con personalidad jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito.

Sobre el tema del que trata este capítulo, sus funciones se orientan a: ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República, la cual se la hará conocer anualmente a través del Ministerio de Economía y Finanzas y el efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad, de conformidad con las normas legales que establezcan tales tributos y con las del Código Tributario. Dentro de su estructura Orgánica,

---

<sup>6</sup> José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Tributario*, serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, p 16

existe un Departamento de Devoluciones de IVA, que depende del Departamento Administrativo Financiero, en cada Regional.

La facultad legal sobre la que se basa la administración del Impuesto al Valor Agregado por parte del Servicio de Rentas Internas, y la forma como se administra su recaudación está determinada por el artículo 62 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el mismo que dispone:

Sujeto activo.- El sujeto activo del impuesto al valor agregado es el Estado. Lo administrará el Servicio de Rentas Internas (SRI).

El producto de las recaudaciones por el impuesto al valor agregado se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas que, para el efecto, se abrirá en el Banco Central del Ecuador. Luego de efectuados los registros contables, los valores se transferirán en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Unica del Tesoro Nacional para su distribución a los partícipes.

### **3.2 Financiamiento del Presupuesto del Gobierno, análisis financiero de su estructura de ingresos tributarios, y control de valores pendientes de devolución por IVA.**

Con el objeto de realizar un estudio del financiamiento del Presupuesto General del Estado a través de los ingresos petroleros y no petroleros ( tributarios, no tributarios y transferencias) en el Anexo 3.1 se presenta el análisis financiero

vertical y horizontal de las ejecuciones presupuestarias de ingresos por los ejercicios económicos comprendidos entre 1999 y 2004.

Uno de los puntos más importantes que se desprenden del análisis vertical, es el crecimiento de la participación de los ingresos no petroleros en el financiamiento de los ingresos del presupuesto del Gobierno Nacional, es así como en el año 1999 la participación de estos ingresos era del 63,03% incrementándose progresivamente hasta llegar en el año 2004 al 75,37% lo que indica que al momento las  $\frac{3}{4}$  partes del presupuesto de ingresos se alimentan de ingresos que no tienen que ver con la actividad petrolera.

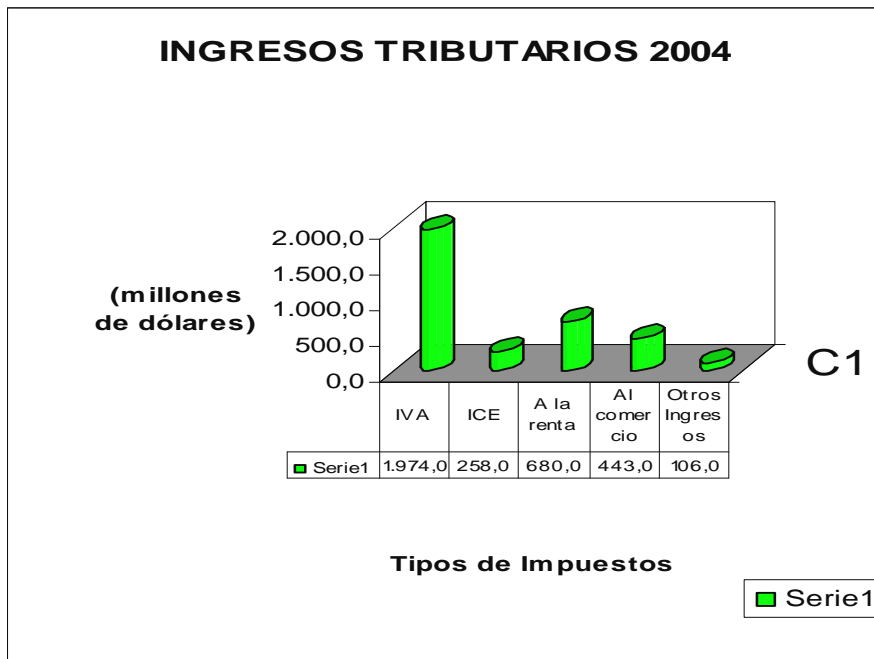
Dentro de los ingresos no petroleros se encuentran los tributarios, los mismos que están compuestos especialmente por el Impuesto al Valor Agregado, el impuesto a la renta y los impuestos al comercio internacional, estos ingresos tributarios mantienen un peso importante de proporcionalidad como ingresos no petroleros y están en el orden del 87,5% en 1999 y el 88,1% en el 2004. Para mirarlo en un contexto macro, se puede indicar que en el 2004, del 75,37% que constituyeron los ingresos no petroleros sobre los ingresos totales, de estos el 88,1% fueron ingresos tributarios.

Entrando en el tema de nuestro análisis, podemos mirar el comportamiento del Impuesto al valor Agregado, dentro del los ingresos tributarios, y se puede colegir que la participación del IVA es la mayor comparada con los diferentes

rubros que conforman los ingresos tributarios (IVA, ICE, Renta, al Comercio internacional y Otros) ubicándose en el año 1999 con una participación del 37,5% de los ingresos tributarios y creciendo con una pendiente de 19,5 puntos porcentuales en cinco años, ya que en el 2004 se posiciona con un peso del 57%, porcentaje significativo, si lo comparamos con la participación de los demás rubros de los ingresos tributarios en ese año que corresponden a:

IVA	57%
ICE	7,5%
Impto. A la Renta	19,6%
Comercio Internacional	12,8%
Otros	3,1%

Si estos datos los vemos gráficamente con el fin de tener una mayor percepción sobre la incidencia e importancia del IVA en el financiamiento del Presupuesto General del Estado, tenemos la siguiente presentación:



Elab.,por: Autor

Fuente: Ejecución de ingresos del Presupuesto General del Estado, Anexo 3.1

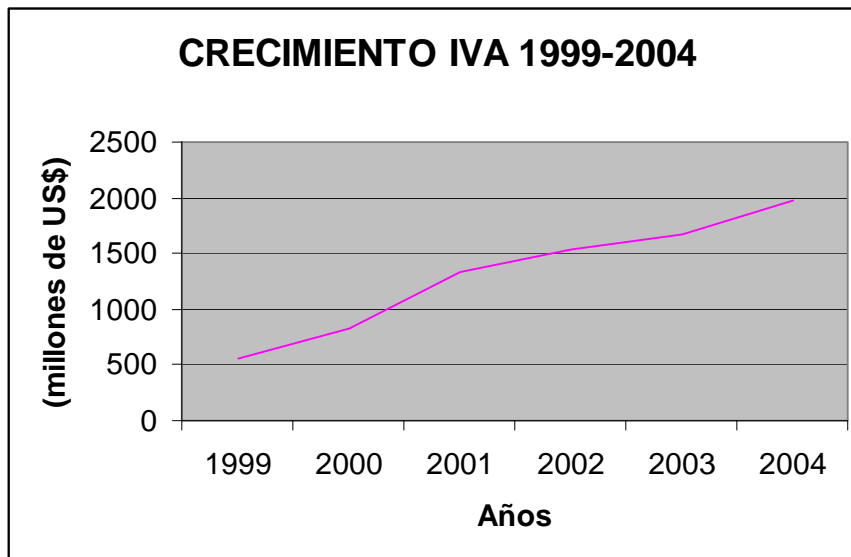
Dentro del análisis horizontal, podemos advertir el crecimiento constante de los ingresos que sustenta el Presupuesto del Gobierno, tomando en cuenta siempre la transición de moneda que se realizó en el Ecuador en el año 2000, por lo que se puede advertir un incremento del 20.1% entre los ejercicios económicos 1999 y 2000 y del 7,7% entre el 2003 y el 2004, variación que se explica básicamente por el afianzamiento de la dolarización que lleva consigo bajos niveles de inflación.

Es importante también advertir el decrecimiento que sufren los aportes de los ingresos petroleros manteniendo brechas negativas en los ejercicios 2000 – 2001 y 2003 y 2004, años en los cuales y con el objeto de financiar el crecimiento sostenido del Presupuesto General del Estado, los ingresos no petroleros y en especial los tributarios han mantenido variaciones importantes que se detallan a continuación:



AÑOS	INCREMENTOS PORCENTUALES
1999-2000	9,6%
2000-2001	46%
2001-2002	16,1%
2002-2003	5,9%
2003-2004	18,7%

Por otro lado si se realiza una comparación de los incrementos porcentuales de los ingresos tributarios (IVA, ICE e impuesto a la renta), podemos advertir nuevamente la incidencia que tiene el impuesto al valor agregado, el cual ha mantenido un crecimiento constante en el financiamiento de los ingresos fiscales, manteniendo tasas positivas en los últimos cinco años.



Elab.,por: Autor

Fuente: Ejecución de ingresos del Presupuesto General del Estado, Anexo 3.1

Como ha quedado demostrado, es significativa la importancia y la participación de los ingresos tributarios dentro del financiamiento del Presupuesto del Gobierno Central, y dentro de estos, el peso que tiene el IVA como una de las principales fuentes de ingresos tributarios, radica en esta dependencia la importancia que tiene el tratamiento que se otorgue a la devolución del IVA para aquellos contribuyentes que en concordancia a lo dispuesto en la Constitución y la Ley, la Administración Tributaria debe efectuar su devolución.

Al respecto el Servicio de Rentas Internas, lleva un registro independiente y por contribuyente de los valores pagados por estos y que están pendientes de devolución, proceso (reintegro o devolución) que se efectúa una vez que el contribuyente haya cumplido con los requisitos de presentación de documentos establecidos en el artículo 73 de la Ley y 149 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

No olvidemos como se nutre la Cuenta Unica del Tesoro Nacional de los valores recaudados de IVA, a través del SRI, esto es 24 horas después de que la Administración Tributaria, realiza los registros contables correspondientes. Es importante señalar que la caja fiscal en forma permanente tiene un déficit de liquidez, por tanto los valores que son depositados en la Cuenta Unica, son utilizados en forma inmediata para financiar las operaciones del gobierno, pago de gasto corriente, inversiones de capital, transferencias a los partícipes entre otros gastos.

A pesar del control y registro que mantiene el Servicio de Rentas Internas sobre el derecho que tienen los contribuyentes inmersos en el artículo 118 de la Constitución Política de la República a la devolución del IVA pagado en las adquisiciones de bienes y servicios por ellos realizadas, estos valores y saldos pendientes de devolución deben ser considerados por el Ministerio de Economía y Finanzas, con el objeto de coordinar y realizar los gastos de la caja fiscal y por tanto en la ejecución del Presupuesto General del Estado.

Cabe indicar que la Dirección General del Servicio de Rentas Internas, una vez finalizada la labor de verificación y emitida la resolución de devolución del IVA, mediante informe solicita al Ministerio de Economía y Finanzas, que sitúe los fondos en las cuentas de las entidades con derecho a devolución del IVA.

La importancia de tomar en cuenta los valores pendientes de devolución del IVA, se perfecciona como indispensable en los meses que corresponden a cierre de ejercicios económicos ya que sobre la base de los valores registrados a esas fechas se realiza la liquidación y ejecución presupuestaria.

### **3.3 El Arbitraje Internacional en la devolución del IVA.**

La temática hasta el momento expuesta se refiere al ámbito interno y en especial en referencia a las transacciones realizadas por las Instituciones Financieras Públicas, en lo que se refiere a la devolución del IVA, con el fin de concluir esta investigación, es importante que tratemos un resumen sobre el

derecho que puede tener un inversionista extranjero en reclamar en la esfera de solución de controversias de inferencia internacional y en la que intervengan contribuyentes de diferentes países y administraciones tributarias de otros, en temas impositivos que se refieran al derecho interno de un Estado.

Debemos pensar entonces, hasta que punto son aplicables las reglas y la legislación arbitral del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones –CIADI- en lo que corresponde a la devolución del IVA, para dirimir o resolver otro tipo de problemática de índole impositivo – tributario, que se puede presentar en la relación comercial que exista entre un estado y un inversionista particular cuyo domicilio se encuentra en otro país distinto a donde realiza sus actividades comerciales.

Como una aplicación práctica de esta problemática, se puede citar en nuestro país el debate jurídico que se ha instaurado sobre la solicitud de devolución del IVA, realizado por ciertas compañías petroleras internacionales a la Administración Tributaria por sus operaciones de exportación petroleras, y que por otro lado el SRI, mantiene sus argumentos de hecho y de derecho que conforman la base legal para negar dicha pretensión. El amparo legal en el que se base este reclamo radica en lo dispuesto en el artículo 72 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que dispone:

IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la

fabricación de bienes que se exporten, tienen derecho a que este impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago, Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado.

De detectarse falsedad en la información, el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco.

El CIADI forma parte del Banco Mundial y fue creado por el Convenio sobre arreglo de Diferencias relativas a Inversiones entre Estados y nacionales de otros Estados, la intervención de este Centro se respalda en lo dispuesto en el artículo 25 del Acuerdo de constitución:

La jurisdicción del Centro se extenderá a las diferencias de naturaleza jurídica que surjan directamente de una inversión entre un Estado contratante ( o cualquiera subdivisión política u organismo público de un Estado Contratante acreditados ante el Centro por dicho Estado) y el nacional de otro Estado Contratante y que las partes hayan consentido por escrito en someter al Centro. El consentimiento dado por las partes no podrá ser unilateralmente retirado”

La competencia del CIADI es evidente, cuando el Estado y el inversionista no pueden ponerse de acuerdo en temas de naturaleza jurídica que tengan que ver con sus respectivos intereses, teniendo siempre presente que es indispensable la voluntad de las partes en someterse a este proceso, por tanto resulta ilegal que el Centro pueda de oficio iniciar un procedimiento arbitral.

Dentro del Convenio se establece el Objetivo del Centro de facilitar la solución de diferencias en las que el tipo de partes detalladas se sometan a un procedimiento de conciliación y arbitraje, adicionalmente en el Preámbulo del Convenio se indica el empleo de métodos internacionales de arreglo puede ser aplicable en detrimento de los sistemas procesales nacionales que generalmente incurren en un retardo injustificado, caso en el que nuestro país esta inmerso en el tema del IVA con las petroleras internacionales.

El término inversión utilizado, debe tratarse en su forma más amplia o como el propósito de obtener rendimiento económico a través de colocar capital en dinero, especie o servicios, y puede dirigirse a cualquier actividad comercial. Relacionando estos conceptos con el tema de nuestro estudio, es importante analizar la colocación de capital con el concepto de obligación tributaria.

Al respecto el doctor Pablo Egas Reyes, en su artículo del Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario concluye con lo siguiente:

Colocar un dinero es algo que tiene como consecuencia el obtener un ingreso adicional, mientras que la obligación tributaria se establece por el poder del imperio del Estado a través de una Ley que le da vigencia, y que en un momento determinado podría afectar a dicha actividad de inversión.

Esencialmente por tanto, son dos conceptos diferentes, que conviven en realidades legales distintas, y que en algún momento pueden tener relación jurídica: cuando el tributo se establece a la actividad del inversor. En este supuesto la relación tributaria se presenta, pero de la forma establecida en la disposición correspondiente, y no de otra forma.

Como corolario de lo dicho, es claro que no existe una relación conceptual ni de cobijo entre la inversión de dinero en una actividad económica con la obligación jurídica tributaria, ya que esta última nace de la Ley, de un tributo establecido por el estado en ejercicio de su poder de imperio.<sup>7</sup>

Al respecto de este procedimiento debemos indicar también que debe considerarse siempre los principios de Generalidad e Igualdad tributarias, los mismos que no se cumplirían si existen ciertos contribuyentes sujetos a diferentes procesos de arreglo de controversias tributarias, por lo que el Ecuador debería tener legislación expresa que autorice regímenes por este u otro

---

<sup>7</sup> P. Egas Reyes “El Arbitraje Internacional en la Devolución del IVA”, *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario* No. 3, marzo 2004, pp.3

medio para la solución de conflictos entre el Estado y sujetos pasivo de diferente nacionalidad.



## **CAPITULO IV**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.-**

#### **Propósito y Alcance.-**

El trabajo de investigación realizado contiene una descripción analítica del Impuesto al Valor Agregado, análisis que para su mejor comprensión se lo ha dividido en tres capítulos en los que se tratan los diversos temas relacionados, con el propósito de dar a conocer al lector las bases conceptuales y legales sobre el IVA, la doctrina existente sobre la devolución del impuesto a organismos del sector público, el ciclo económico de pago y reintegro de este tributo, los procedimientos tributarios y administrativos relacionados con el reintegro del IVA, la participación de los ingresos tributarios en el financiamiento de los ingresos del Presupuesto del Gobierno Nacional y la incidencia de la devolución del impuesto en las finanzas públicas, entre otros temas que se engloban bajo el título de la presente tesis: *“Devolución del IVA en Instituciones Financieras Públicas y su impacto en los ingresos del Presupuesto del Gobierno (Aplicado al Banco del Estado)”*.

Como síntesis y corolario de la investigación efectuada, en el presente capítulo realizaremos para el enriquecimiento del lector de este documento, una extracción de las principales conclusiones como aporte a las disposiciones y doctrina tributaria sobre el tema planteado, en referencia a los diferentes tópicos tratados en este documento.

Adicionalmente el autor emitirá recomendaciones tendientes a procurar reflexiones prácticas y que contribuyan a mejorar los procesos, control y manejo adecuado, de los valores recaudados por Impuesto al Valor Agregado, su devolución y su impacto con el Presupuesto General del Estado.

#### **4.1 Principales Conclusiones.-**

Del análisis e investigación realizada sobre la Devolución del IVA en Instituciones Financieras Públicas y su relación con los Ingresos del Presupuesto del Gobierno, se desprenden varias conclusiones de las cuales se han seleccionado por su contenido y aporte las siguientes:

1. El Impuesto al Valor Agregado, es un gravamen indirecto, que no tiene en consideración la capacidad económica ni contributiva del sujeto pasivo, es un tributo neutral, es decir que no induce a los empresarios a cambiar sus técnicas de producción, con el fin de pagar menos impuestos, el IVA recaerá siempre en el consumidor final lo que significa en quien no transfiera el bien o servicio sino que lo utilice para su consumo.
2. Nuestra legislación reconoce la devolución del IVA, bajo estos escenarios: el IVA pagado en actividades de exportación, el cancelado por organismos y entidades del sector público, ejecutores de convenios internacionales, créditos de organismos multilaterales y el pagado por discapacitados. El

interés de la Administración Tributaria como ente controlador del tributo, explica la razón por la cual primero se realiza el pago y luego la devolución del impuesto.

3. El hecho generador del IVA se configura no siempre que exista el pago de dinero por los servicios recibidos, sino que este pago puede realizarse mediante la entrega de bienes, servicios o cualquier otro tipo de contraprestación cuyo valor de mercado sea similar al del servicio que se adquiere.
4. Para solicitar la devolución del IVA, servirán de respaldo aquellos comprobantes de venta que sustenten crédito tributario, estos son: facturas, liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios, los documentos emitidos por instituciones financieras y los boletos, tickets o documentos de pago de sobrecarga emitidos por compañías de aviación o agencias de viaje por el transporte aéreo de personas y el documento único de aduanas, siempre que este debidamente identificado el comprador y de acuerdo a las exigencias de llenado que constan en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.
5. El artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que: “El Servicio de Rentas Internas deberá devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal que deberá acompañar la copia de las facturas en las que se desglose el IVA”, a dicho

procedimiento al Reglamento le corresponde normar su aplicación, sin incrementar, cambiar ni crear exigencias que no se encuentren previstas en la citada Ley, situación que no sucede en la actualidad ya que vía Reglamento se crean exigencias y requerimientos para el contribuyente.

6. La clasificación tradicional divide a los ingresos que conforman el Presupuesto General del Estado en: Petroleros y No petroleros, dentro de estos últimos se subdividen en Tributarios y no tributarios, siendo los tributarios principalmente aquellos que administra el Servicio de Rentas Internas (Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales, Impuesto a los Vehículos motorizados) y los arancelarios.
  
7. Del análisis vertical de las ejecuciones presupuestarias de ingresos del Gobierno Nacional por los ejercicios económicos comprendidos entre 1999 y 2004, se puede colegir que las  $\frac{3}{4}$  partes del presupuesto de ingresos se financia con ingresos no petroleros, de estos el 88,1% corresponden a ingresos tributarios, participación en la que el IVA es la mayor, comparada con los otros rubros de los ingresos tributarios, al haber crecido con una pendiente de 19,5 puntos porcentuales en los últimos cinco años, posicionándose en la ejecución del ejercicio 2004 con un aporte significativo del 57%, aproximadamente tres veces superior al peso del impuesto a la renta.

## 4.2 Recomendaciones.-

Con el objetivo expuesto en la parte inicial de este capítulo, el autor se permite realizar las siguientes recomendaciones tendientes a mejorar los procesos y la práctica tributaria sobre el motivo de la investigación:

1. Cuando hablemos del Impuesto al Valor Agregado, se deben considerar siempre sus características y los sujetos pasivos que intervienen en la misma donde: diferentes personas tienen la condición de sujetos pasivos como agentes de retención y percepción y quien soporta la carga tributaria que es el consumidor final.
2. Si el pago inicial y la devolución posterior del IVA, se justifica objetivamente para que la Administración Tributaria realice y justifique un mecanismo de control sobre los sujetos inmersos en este proceso, es de importancia relevante que la propia Administración realice un estudio con el objeto de analizar si se justifica costos, recursos y tiempo de los actores que intervienen en este ciclo, el mismo que se resumen en: pago del IVA, solicitud y respaldos de devolución por el contribuyente, análisis previo a la devolución por parte del SRI, acto administrativo de aceptación parcial de devolución, aplicación del recurso de revisión por el contribuyente, segundo análisis sobre el caso por parte de la Administración, acto administrativo de respuesta al recurso administrativo planteado, acción contencioso – tributaria por parte del contribuyente.

3. Si el hecho generador del impuesto se configura, así no exista transferencia de dinero por los bienes o servicios recibidos, dicha operación requiere que se facture y se cancele el IVA, tanto por parte del vendedor como del comprador.
  
4. Los contribuyentes que se dedican a actividades de exportación, los organismos y entidades del sector público, las agencias especializadas internacionales, los organismos no gubernamentales y las personas jurídicas de derecho privado que ejecuten convenios internacionales con fondos de créditos de organismos multilaterales y los discapacitados, deberán tomar en cuenta la conclusión No. 4 de este capítulo el momento de recibir los comprobantes de venta como sustento del IVA pagado en la adquisición de bienes y prestación de servicios, con el fin de que el 100% del IVA sea devuelto por el SRI.
  
5. A pesar de que una disposición reglamentaria no debería modificar la Ley, y mientras no se realice una aclaración por parte del legislativo sobre este tema, a la solicitud de devolución de IVA (formato RTD 4) deberá acompañarse: copias de las facturas en las que se desglose el IVA (disposición legal), información necesaria en los medios, formato y contenido que determine el Servicio de Rentas Internas, copias de los comprobantes de retención de este impuesto emitidos por la propia institución, registros contables que acrediten fehacientemente el pago del impuesto, copias de las declaraciones por retenciones en la fuente del IVA y

del impuesto a la renta (disposición reglamentaria). Esto con el fin de obtener una eficaz devolución del IVA.

6. Como se evidencia en los numerales 6 y 7 de las conclusiones citadas anteriormente, la importancia y la participación de los ingresos tributarios y en especial del IVA, dentro del financiamiento de los ingresos del presupuesto del Gobierno Central, permite recomendar a la Administración Tributaria y al Ministerio de Economía y Finanzas un control puntual de los valores pendientes de devolución por IVA, ya que los valores depositados en la Cuenta Unica del Tesoro Nacional (ingresos de IVA recibido por el SRI) son utilizados por el gobierno para la ejecución de sus diferentes egresos, Cuenta que generalmente mantiene saldos deficitarios, y sobre la que se realizan débitos por los valores de IVA a ser devueltos a los beneficiarios que tienen derecho.

## BIBLIOGRAFIA.-

1. Andrade, Leonardo, *Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano*, Quito, ed., Universitario, 2000.
2. Amatucci, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Colombia, ed., Temis, 2001.
3. Egas Reyes P., “El Arbitraje Internacional en la Devolución del IVA”, *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario* No. 3, marzo 2004.
4. Fenochietto, Ricardo, *Impuesto al Valor Agregado, Análisis económico, técnico y jurídico*, Argentina, La Ley, 2001.
5. González García, Eusebio, y otros, *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Madrid, ediciones Jurídicas y Sociales, 1997.
6. Rivero, Silvia, *Manual práctico de Impuesto al Valor Agregado IVA*, Argentina, ed., Temis, 1998.
7. Ramírez, Salvador, *El impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid, ed., Civitas S.A., 1994.
8. Servicio de Rentas Internas, *Resolución de devolución del Impuesto al Valor Agregado a Organismos y Entidades del Sector Público*, abril 2005, Quito, SRI, 2005.
9. Servicio de Rentas Internas, *Recurso de Revisión – Resolución*, abril 2005, Quito, SRI, 2005.
10. Troya Jaramillo, José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.