

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

PROCEDIMIENTO TÉCNICO Y TRIBUTARIO PARA LA DEVOLUCIÓN DEL
IVA DE LA INDUSTRIA FLORÍCOLA, CON LA APLICACIÓN DE LA
NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE

JOHANA ELIZABETH JARAMILLO BONILLA

2015



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Johana Elizabeth Jaramillo Bonilla, autora de la tesis intitulada **Procedimiento técnico y tributario para la devolución del IVA de la industria florícola, con la aplicación de la normativa tributaria vigente**, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 9 de enero de 2015

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO TRIBUTARIO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

PROCEDIMIENTO TÉCNICO Y TRIBUTARIO PARA LA DEVOLUCIÓN DEL
IVA DE LA INDUSTRIA FLORÍCOLA, CON LA APLICACIÓN DE LA
NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE

TUTOR: DR. CARLOS VELASCO GARCÉS

JOHANA ELIZABETH JARAMILLO BONILLA

QUITO - ECUADOR

2014

RESUMEN

El factor más importante que impide alcanzar mayores niveles de competitividad por parte del sector floricultor, es la falta de liquidez en la que se hallan inmersas, que se ha visto afectada incluso por el pago de impuestos regresivos e indirectos como es el caso del IVA pagado en sus adquisiciones y que no puede ser compensado con el IVA generado en sus ventas; es así como, se ha considerado trascendente analizar el sistema actual de la devolución del IVA, proporcionando una guía que les sirva de referencia a los exportadores en valores, cálculos, normativa aplicada y ofreciendo datos útiles para un adecuado manejo de su crédito tributario.

Por otra parte, considerando que el proceso de devolución del IVA se realiza por dos vías: manual e internet, esto ha ocasionado que la gran mayoría de exportadores se acojan a este último y se pierda en alguna medida el control por parte de la Autoridad Fiscal de los valores devueltos; por lo tanto, esta investigación también es importante debido a que permitirá establecer las pautas con el fin que el contribuyente obtenga resultados favorables en su solicitud de devolución del crédito tributario por IVA generado en la adquisición de bienes y servicios gravados con tarifa 12%; y por ende, agilizando el trámite para las partes involucradas.

La devolución del IVA es un derecho al que tienen acceso las empresas exportadoras, que se configura al adquirir bienes y servicios gravados con tarifa 12% de IVA y venderlos al exterior con tarifa 0%, acumulando un crédito fiscal y afectando su liquidez, situación que no sucede con las empresas dedicadas a la comercialización en el mercado local; sin embargo, la normativa tributaria no específica de manera clara el procedimiento para determinar el valor a devolver por concepto de IVA, ni el tratamiento que deben seguir los exportadores para aquellos valores que son rechazados por la Administración Tributaria, y deja un vacío legal con respecto al tema de las compras relacionadas con los costos de producción y/o gastos de comercialización por los cuales surge el derecho a la devolución.

DEDICATORIA

El presente trabajo de investigación se lo dedico a mis padres Eduardo y Bolivia, por darme el apoyo incondicional y la confianza para seguir adelante con mi carrera a pesar de las adversidades que se me han presentado, por acompañarme en mi vida con sus consejos, experiencias y amor que me han permitido llegar a conseguir mis objetivos con mucho sacrificio y hoy sentirme orgullosa de lo logrado, por motivarme y darme la mano cuando sentía que el camino se terminaba. Gracias padres por darme todo lo que soy como persona mis valores, mi carácter, mi perseverancia.

A mi esposo Víctor por empujarme a culminar este trabajo, porque aún en los momentos más difíciles de mi vida me obligó a no desmayar y continuar, por ser mi amigo y mi confidente.

A Dios mi guía y mi luz, mi gran médico que no me permite desmayar, me llena de fuerzas y me enseña a luchar con sus lecciones de vida.

A mis hermanitos y sobrinos por estar siempre presentes y acompañarme en los momentos difíciles, son mi luz y mi inspiración.

AGRADECIMIENTO

A mi Director de tesis, estimado Dr. Carlos Velasco por la comprensión y el apoyo brindado en el desarrollo de este trabajo, por la motivación constante en la conclusión de cada capítulo que para mi ha sido un gran reto, a todo el personal que integra la Universidad Andina Simón Bolívar y que de una u otra manera intervinieron para la culminación de la misma, a todos y cada uno de ellos les dedico cada una de estas páginas de mi tesis.

CONTENIDO

1. CAPÍTULO I: Industria Florícola	
1.1. Generalidades del Sector	9
1.1.1 Organizaciones gremiales del sector	10
1.1.2 Exportaciones del sector	11
1.1.3 Acuerdos comerciales	12
1.2. Establecimiento de sus costos de producción	14
1.2.1 Producción	14
1.2.1.1. Materia Prima	17
1.2.1.2. Mano de Obra	17
1.2.1.3. Costos Indirectos de Fabricación	17
1.3. Establecimiento de sus gastos de comercialización	19
1.3.1. Empaque y Etiquetado	20
1.3.2. Comportamiento Comercial	21
1.4. Análisis del crédito tributario	22
2. CAPÍTULO II: Devolución del IVA en Ecuador	
2.1. Aspectos básicos sobre el IVA	27
2.1.1. Base legal	28
2.1.1.1. Objeto del impuesto	28
2.1.1.2. Transferencias gravadas con tarifa 0% de IVA	30
2.1.1.2.1. Transferencias de bienes gravadas con tarifa 0% de IVA	30
2.1.1.2.2. Transferencias de servicios gravadas con tarifa 0% de IVA	32
2.1.1.3. Base Imponible	34
2.1.1.4. Hecho generador	35
2.1.1.5. Sujetos del impuesto	35
2.1.1.6. Tarifa del impuesto actual	37
2.1.1.7. Crédito tributario	37
2.1.1.8. Liquidación del impuesto	38
2.1.1.9. Declaración y pago del IVA	39
2.1.1.9.1. Declaraciones sustitutivas y autorización para modificaciones	41

2.2.	Devolución del IVA general y exportadores	42
2.2.1.	Exportadores	42
2.2.2.	Proveedores directos de exportadores	44
2.2.3.	Organismos y entidades del Sector Público	45
2.2.4.	Personas con discapacidad	46
2.2.5.	Personas de la tercera edad	46
2.2.6.	Otros sujetos de devolución	47
2.3.	Comportamiento de la recaudación del IVA	48
2.4.	Proceso actual devolución del IVA exportadores	51
2.5.	Riesgos inherentes del proceso de devolución	60
2.5.1.	Para el sujeto activo	60
2.5.2.	Para el sujeto pasivo	64
3.	CAPÍTULO III: Procedimientos técnicos y tributarios para la devolución del IVA	67
3.1.	Procedimientos para el Exportador	68
3.1.1.	Requisitos previos a la solicitud de devolución del IVA	69
3.1.2.	Procedimiento para solicitar la devolución del IVA por internet	71
3.1.3.	Documentos a adjuntar	73
3.2.	Procesos empleados por la Administración Tributaria	73
3.2.1.	Exportaciones	74
3.2.2.	Compras locales e Importaciones	76
3.2.3.	Activos Fijos	84
3.2.4.	Liquidación del IVA	85
4.	CAPÍTULO IV: Aplicación de procedimientos	
4.1.	Ejercicio práctico	87
	CONCLUSIONES	97
	RECOMENDACIONES	100
	BIBLIOGRAFÍA	102

CAPÍTULO UNO

Industria Florícola

1.1. Generalidades del Sector

El sector florícola es una de las industrias más fuertes en muchos países desarrollados y en vías de desarrollo. Esta industria, que se inició a finales del siglo 19 abarca producción y cultivo de flores variadas tales como rosas, flores de verano, flores tropicales, y otras. Siendo las rosas el producto más cotizado y de mayor demanda a nivel mundial, tanto por sus características (color y fragancia) como por las tradiciones creadas alrededor de estas. Las rosas han sido concebidas históricamente como un símbolo de amor es por esto que su demanda global crece en ciertas épocas como San Valentín, Día de la Mujer, Día de la Madre o Padre.

Hace aproximadamente dos décadas, Ecuador descubrió su potencial para cultivar y exportar flores; claveles, crisantemos, gypsophilas, rosas, eran las primeras flores que se sembraban para exportación, y ahora posee una porción importante del mercado internacional. La biodiversidad geográfica del Ecuador, el clima y las condiciones de luminosidad de la sierra eran las perfectas para producir rosas de gran tamaño, por lo que la industria creció, cambiando así la vida de algunos cantones en las provincias de Pichincha, Imbabura, Cotopaxi, Cañar, Azuay, Carchi y Guayas.

La situación geográfica del país permite contar con micro climas y una luminosidad que proporciona características únicas a las flores como son: tallos gruesos, largos y totalmente verticales, botones grandes y colores sumamente vivos y el mayor número de días de vida en florero.

Ecuador es uno de los países que posee mayor diversidad en las flores que ofrece al mundo, entre ellas la rosa, que tiene más de 300 variedades entre rojas y de colores. La gypsophila, que en muy poco tiempo ha convertido al Ecuador en el principal productor y con el mayor número de hectáreas en cultivo, el limonium, liatris, aster y muchas otras flores de verano.

A continuación se presenta el detalle de la producción nacional por tipo de flor y hectáreas cultivadas, en donde se puede apreciar que la rosa ocupa el primer lugar:

Cuadro No. 1
Producción nacional

NÚMERO DE FLORÍCOLAS POR TAMAÑOS Y SUPERFICIE CULTIVADA SEGÚN TIPO DE FLORES								
Tipo	Total		Tamaño del Cultivo					
			Menos de 3ha		De 3 a menos de 20 ha		De 20 y más ha	
	No. Florícolas	Hectáreas	No. Florícolas	Hectáreas	No. Florícolas	Hectáreas	No. Florícolas	Hectáreas
Rosas	275	2.517,20	53	79,00	203	1.868,10	19	570,10
Claveles	16	88,60	10	14,90	5	49,80	1	23,90
Gypsophila	29	316,40	2	3,00	25	242,80	2	70,60
Calla	8	31,80	4	3,80	4	28,00	-	-
Hypericum	19	163,20	5	7,30	12	78,90	2	76,90
Alstromeria	3	12,50	1	0,70	2	11,80	-	-
Limonium	13	28,30	9	7,20	4	21,10	-	-
Gerbera	3	3,40	3	3,40	-	-	-	-
Aster	4	5,20	4	5,20	-	-	-	-
Delphinium	12	29,60	7	7,10	5	22,50	-	-
Flores de Verano	45	188,90	27	40,20	18	148,80	-	-
Flores Tropicales	7	76,30	1	2,90	5	46,40	1	27,00
Follajes	10	41,50	5	7,60	5	33,90	-	-
Otras flores	3	1,70	3	1,70	-	-	-	-
TOTAL	447	3.504,60	134	184,00	288	2.552,10	25	768,50

Fuente: MAGAP/SIGAGRO – SENACYT “PROYECTO SIGFLORES 2009-2010
Elaboración: Mat. Víctor Bucheli

1.1.1. Organizaciones gremiales del sector

“Actualmente, existe la asociación de floricultores ecuatorianos “Expoflores” que lidera los asuntos relacionados al gremio florícola y a la cual pertenecen un gran número de productores, comercializadores y obtentores.

La Asociación de Productores y/o Exportadores de Flores del Ecuador, Expoflores, con la presentación y aprobación del Proyecto de Estatutos, fue inscrita en el Registro General de Asociaciones del Ministerio de Agricultura y Ganadería, con fecha 22 de

noviembre de 1984, Acuerdo Ministerial No 086, fecha considerada como el nacimiento de Expoflores”.¹

La función principal de esta organización gremial es la de representar a sus socios y al sector ante las autoridades nacionales, seccionales y locales, mediante cabildeo en temas como: incrementos sectoriales y beneficios sociales; impuestos, tributos, tasas, multas y sanciones; ordenanzas y reglamentos; vuelos charter y especiales; frente a paros y conmoción nacional.

1.1.2. Exportaciones del sector

El valor exportado de flores tiene un comportamiento histórico ascendente, el valor del 2010 representa un crecimiento del 30% del valor exportado en el 2007. La flor más exportada, es la rosa, por la calidad y el prestigio que tiene es muy demandada en el mercado mundial. Sin embargo, no es la única variedad de flor que es apetecida internacionalmente.

En el caso de volumen exportado, se visualiza una variación irregular, teniendo un valor máximo de 107.034 Tm en el 2008, en el período 2009 se observa una disminución tanto en toneladas como en dólares, ocasionada por la crisis mundial, en donde la gran mayoría de países desarrollados, como Estados Unidos, Alemania, Reino Unido, Japón, España, entre otros, entraron en una recesión económica. En el año 2010 se recupera la tendencia de crecimiento habitual de este sector con la exportación de 105.733 Tm.

En nuestro país la crisis afectó a tres puntos principales: la caída del precio del petróleo, el descenso de las remesas de los migrantes y la disminución de las exportaciones de productos no tradicionales. El sector florícola ecuatoriano es uno de los sectores exportadores más solventes del país, con una tasa de crecimiento del 11% en valores económicos y 4% en toneladas, las flores son consideradas el primer producto no tradicional de exportación y el cuarto en importancia por los ingresos generados, según datos estadísticos de la CORPEI.

“Los principales mercados de destino de las flores ecuatorianas se encuentran en América del Norte: específicamente en Estados Unidos y Canadá; Europa: Rusia, Países

¹ Dirección de Inteligencia Comercial e Inversiones PROECUADOR – Instituto de Promoción de Exportación e Inversiones, Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio e Integración, “Análisis Sectorial de Flores”, (Quito, 2011), 8.

Bajos, España, Alemania; América del Sur: Chile y Colombia. Estados Unidos es nuestro mayor socio comercial, el 42% de nuestras exportaciones poseen este destino y el 22% a Rusia, el valor vendido a este último destino expuso un crecimiento promedio anual del 27% en el periodo analizado.”²

Alrededor de un 94% del total de las flores que se comercializan en Estados Unidos proceden de Colombia y Ecuador. Los colombianos aportan el 77% y los ecuatorianos un 17%.

Cuadro No. 2

EXPORTACIONES ECUATORIANAS DE FLORES									
Valor FOB / Miles USD									
Grupos	2007	Variación %	2008	Variación %	2009	Variación %	2010	Variación %	2011
Rosas	353.918	52%	539.085	-12%	475.916	-8%	438.400	-47%	232.502
Gypsophila	44.524	-81%	8.554	200%	25.646	123%	57.159	-53%	27.075
Demás flores	70.311	-86%	9.925	355%	45.137	149%	112.202	-53%	53.000
Total General	468.753	19%	557.564	-2%	546.699	11%	607.761	-49%	312.577
Toneladas									
Rosas	64.418	61%	103.546	-16%	87.485	-11%	77.507	-52%	37.383
Gypsophila	8.855	-84%	1.409	224%	4.570	119%	9.994	-56%	4.395
Demás flores	16.514	-87%	2.079	318%	8.686	110%	18.232	-51%	8.971
Total General	89.787	19%	107.034	-6%	100.741	5%	105.733	-52%	50.749

*Hasta mayo del 2011

Fuente: Banco Central del Ecuador (BCE)

Elaboración: Unidad de Inteligencia Comercial, PRO ECUADOR

1.1.3. Acuerdos Comerciales

El Ecuador en la actualidad ha renunciado a la firma de acuerdos comerciales, que le permitan acceder a preferencias arancelarias con los principales países destino de la mayor parte de exportaciones de productos no tradicionales, entre ellos: la Ley de Promoción Comercial Andina y Erradicación de Drogas (ATPDEA) que mantenía con Estados Unidos de América y que estuvo vigente hasta julio del 2013, desde ese momento los productos nacionales ingresaron al mercado estadounidense pagando aranceles que van entre 1,3% hasta más del 15%, el Sistema Generalizado de Preferencias / SGP, la Ley de Preferencias Arancelarias Andinas de la Unión Europea / SGP+, acuerdos que se encuentran en negociación con la Unión Europea, sin considerar que las consecuencias de no renovar estos acuerdos serían muy graves para las empresas exportadoras, por cuanto

² Ibid., 11.

perderían los beneficios arancelarios y sus productos serían relativamente más costosos que la competencia, que por el contrario si tienen acceso preferencial, probablemente se perderán empleos en los sectores productivos y se producirá una desviación de comercio hacia los países competidores que si tienen integración comercial, incluso pueden producirse limitaciones al crecimiento económico general por la pérdida de la expansión productiva de las empresas, al perder la posibilidad de economías de escala y de mayor eficiencia debido a la competencia.

El sector floricultor es uno de los más afectados por la pérdida de la ATPDEA. “Rosa Bella es una empresa que produce 18 millones de rosas al año. El 35% va a Estados Unidos. Pese a que no han recibido cancelaciones de pedidos, sus 50 clientes les comunicaron que deberán asumir los aranceles para mantener los contratos”.³

La Unión Europea UE es el principal mercado de las exportaciones no petroleras del Ecuador. El SGP+ ha permitido incrementar las exportaciones del Ecuador hacia la UE, y en la actualidad, el país es el principal beneficiario de este esquema. A partir de 2014 entrará en vigencia un nuevo reglamento del régimen de SGP que bajo los criterios actuales no permitiría al Ecuador beneficiarse del mismo. En términos arancelarios, el beneficio que Ecuador recibe por la aplicación del SGP asciende a más de \$303 millones, cifra 2,1 veces mayor a lo que el Estado ecuatoriano dejaría de percibir a manera de sacrificio fiscal si se firmará un acuerdo que liberara el 100% de las importaciones desde la UE desde el primer año. Hay que considerar que para el caso de la UE no todo se libera desde el primer año, y muchos de los productos tienen períodos de desgravación de hasta 10 años mientras que otros se encuentran excluidos de la negociación⁴.

Para contrarrestar estos impactos el Gobierno ecuatoriano ha adoptado medidas, así tenemos la promulgación de la Ley de Incentivos del Sector Productivo, que puso a disposición de los exportadores los Certificados de Abono Tributario (CATs), que sirven para el pago de obligaciones tributarias aduaneras o con la banca pública. “Para esto el Gobierno reservó USD 9 millones para el 2013 y USD 25 millones para el 2014. Los CATs están destinados para 650 empresas y 166 productos, entre estas partidas están las

³<http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/ecuador-perdio-la-atpdea-y-ahora-tambien-pierde-el-sgp-587477.html>, Quito- Ecuador, consulta 08 de julio de 2014.

⁴www.fedexpor.com, “Efectos de una eventual pérdida de las preferencias arancelarias al amparo del Sistema Generalizado de Preferencias (SGP+) y la importancia de negociar un acuerdo con la Unión Europea”, Quito - Ecuador.

flores (...). El CAT que se entrega a los exportadores corresponde a un valor equivalente al 100% de aranceles pagados en EE.UU(...)"⁵

"(...)pero nadie va a invertir en un negocio cuya viabilidad depende de un reintegro temporal de derechos arancelarios por parte del Estado, para el cual hay un tope global: si se pierden más preferencias, el reintegro en lugar de total podría ser parcial, todo a discreción de las autoridades.

Ahora el exportador de rosas, brócoli y atún empacado al vacío dirán al importador "yo pago el arancel, no tú", lo pagan a la Aduana estadounidense al momento de llegar la exportación a puerto, simultáneamente pagan al SRI el impuesto a las exportaciones (una de las caras del ISD), y esperan el reembolso del arancel mediante el abono tributario".⁶

Como se evidencia de lo expuesto, el hecho de que desaparezcan las preferencias y no se tengan acuerdos comerciales que permitan ingresar en igualdad de condiciones que la competencia, limita la expansión económica y el crecimiento de una cultura empresarial que vea al mundo como su mercado objetivo.

1.2. Establecimiento de sus costos de producción

El sector florícola es uno de los más importantes del país, como lo manifiesta el Centro de Inteligencia Comercial (CICO) de la CORPEI, las flores se han convertido en el principal producto de exportación dentro del grupo conocido como los no tradicionales.

Su auge se ha dado fundamentalmente en los últimos 10 años, convirtiéndose en el primer rubro generador de divisas del conjunto de exportaciones de productos no tradicionales, y ubicando al país como uno de los principales vendedores de flores a nivel mundial, a continuación se describen algunos lineamientos básicos sobre la conformación de los costos de producción en las industrias florícolas.

Según Alford y Bang: "El costo de producción representa la suma total de los gastos incurridos para convertir a la materia prima en un producto acabado".

1.2.1. Producción

Los aspectos clave en el área de producción de una florícola son los siguientes:

⁵ <<http://www.elcomercio.com/actualidad/atpdea-exportadores-comercio-aranceles-ecuador.html>>. "Un año sin Atpdea sí impactó en los exportadores", redacción negocios, Quito – Ecuador, 26 de junio de 2014.

⁶ <<http://www.elcomercio.com/opinion/rosas-sepelio.html>>. "Rosas para un sepelio por Walter Spurrier", Quito – Ecuador, 6 de agosto de 2013.

a. **Sistemas de Producción.-** Se pueden mencionar algunos como: los sistemas hidropónicos, cultivos en suelo, sistemas de producción ecológicos, bajo invernadero, al aire libre, etc. La elección de uno de estos sistemas está en estrecha relación con el tipo de cultivo, preferencias del cliente y disponibilidad de recursos. Por ejemplo, los sistemas hidropónicos requieren de inversiones altas, a cambio se esperaría productividades muy elevadas, caso contrario no justifican tales inversiones. La decisión se basa en la clase de cultivo que se vaya a desarrollar.

b. **Variedades Productivas.-** En la floricultura existe un listado amplio de variedades, la elección de cualquiera de ellas depende de la aceptación en los mercados internacionales, pero a la hora de elegir se debe tener siempre claro aspectos como resistencia, adaptación y productividad. Es importante señalar que muchas variedades de flores están protegidas por la propiedad intelectual, lo que implica el pago de regalías.

c. **Propagación.-** La propagación es un elemento clave en la floricultura, desde aquí se planifica y ejecuta los programas de siembras de acuerdo a la necesidad de la empresa. Ciertamente, la garantía de la calidad de la planta y el éxito en el cultivo está dado por la forma como se maneje esta área. En este punto es donde más cuidado se debe tener, pues es importante, por ejemplo, que el agua para la propagación sea de alta calidad, por eso se debe medir el pH del agua, su conductividad eléctrica y la alcalinidad, además de hacer los ajustes que sean necesarios para una óptima producción.

d. **Cultivo en General.-** El conocimiento del hábitat natural de cada una de las especies es un factor clave para la provisión de las condiciones ideales y garantía de éxito en la producción. Datos como altitud, tipo de suelo, luminosidad, estaciones invernales y de verano, temperatura, etc., son fundamentales, ya que minimizan los errores en la planificación de la producción, la cual es vital para el cumplimiento de la demanda de los clientes, en especial en las épocas importantes, como febrero y mayo, cuando las ventas de las flores experimenta una alza notable. Un error en el cálculo del tiempo de cultivo puede ocasionar que la cosecha se la realice a destiempo provocando que se pierdan mercados internacionales.

e. **Elección de Cultivos.**- La elección del tipo de variedades que se van a producir, implica tomar en consideración los recursos económicos y las potencialidades de dichas variedades en el mercado internacional. El mercado de flores a nivel internacional es altamente competitivo y demanda un estudio a profundidad del mismo. Una buena decisión en la selección de variedades marca las posibilidades de éxito de la empresa.

f. **Pos cosecha.**- Esta área es fundamental en el negocio, pues el control de calidad, la innovación y la garantía de que el producto va llegar al cliente en perfectas condiciones. En la pos cosecha es importante hidratar y enfriar a las flores de manera adecuada, controlando la tasa de respiración. Hay que tomar en cuenta la logística interna considerando que un tallo de flor desde el mismo instante en que se corta de la planta empieza a sufrir senescencia o rápido envejecimiento, y uno de los indicadores de calidad en el producto es la duración de la vida del tallo en el florero. La larga vida de la flor sólo se garantiza con un sistema bien planificado para que se llegue en el menor tiempo posible a la pos cosecha. Se necesita de un trabajo coordinado y con máxima celeridad.

Por otra parte tenemos la Logística Externa que permite garantizar la cadena del frío desde la pos cosecha hasta que llegue a las agencias de carga y es fundamental para mantener la calidad del producto. Para esto, es importante la inclusión de medios adecuados para garantizar una cadena de frío adecuada para el producto, como por ejemplo, camiones enfriadores y bodegas con cuartos fríos, incluso en los aeropuertos.

Todos estos factores inciden en el precio final de las flores en los mercados Internacionales (...).⁷

Con el fin de facilitar el control administrativo y el manejo contable de aquellas partidas que conforman el costo total de un artículo fabricado, se los agrupa en tres elementos:

⁷ Naranjo, Marco y otros, “Boletín de Análisis Sectorial y de MIPYMES: Sector Florícola”, <<http://www.flasco.org.ec/portal/pnTemp/PageMaster/fkoaz3i6z7pysncqu41ni2ht9ewvfc.pdf>>, Quito – Ecuador, julio 2010.

- Materia prima directa o material directo
- Mano de obra directa o trabajo directo
- Costos indirectos de fabricación o costos generales de fabricación

1.2.1.1. Materia Prima

Constituyen los materiales necesarios para la confección de un artículo y que además son perfectamente medibles y cargables a una producción identificada.

1.2.1.2. Mano de Obra

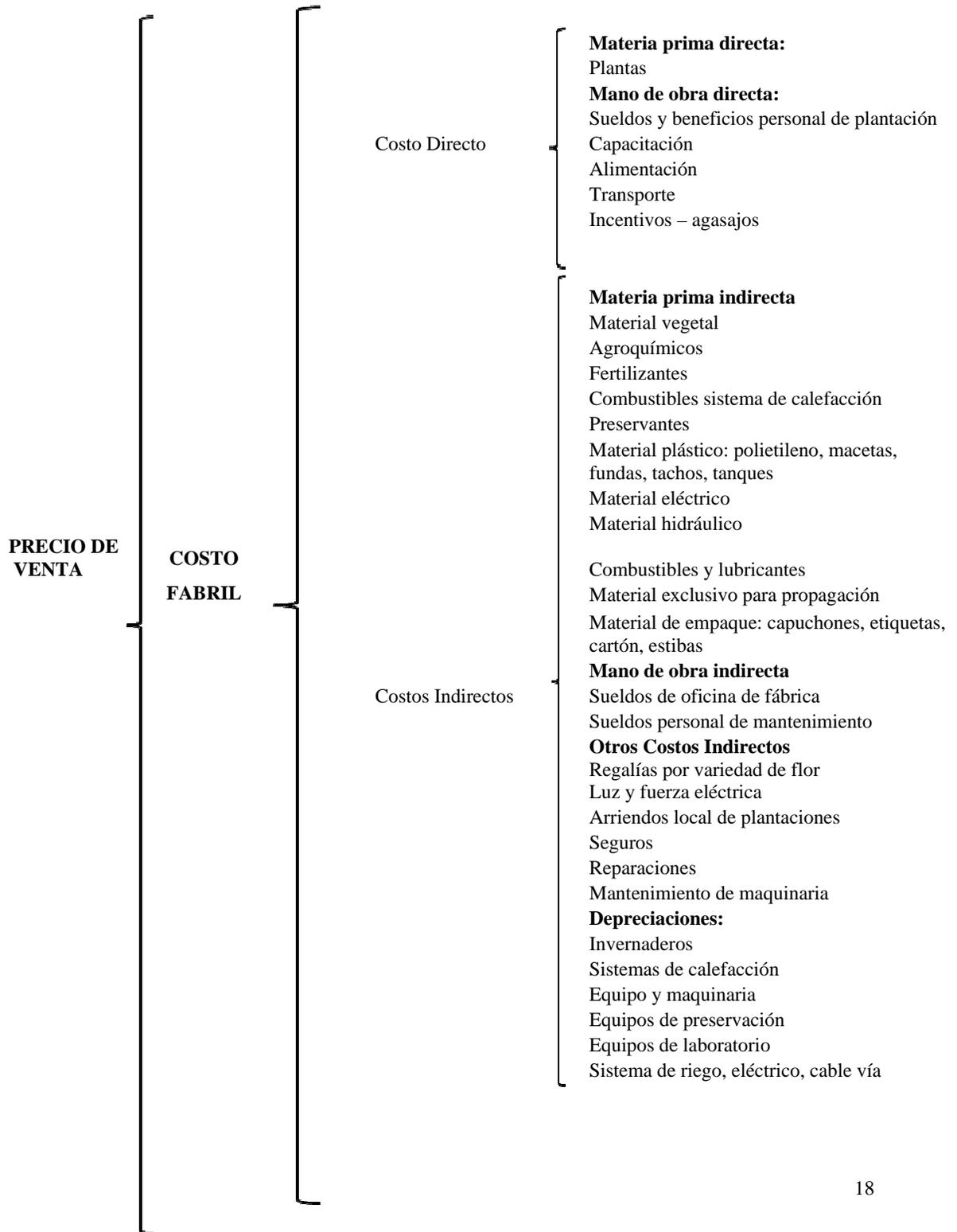
Es el segundo elemento del costo, constituye la mano de obra necesaria para la confección de un artículo y cuyos valores por salarios se les puede aplicar sin equivocación a una unidad de producción identificada.

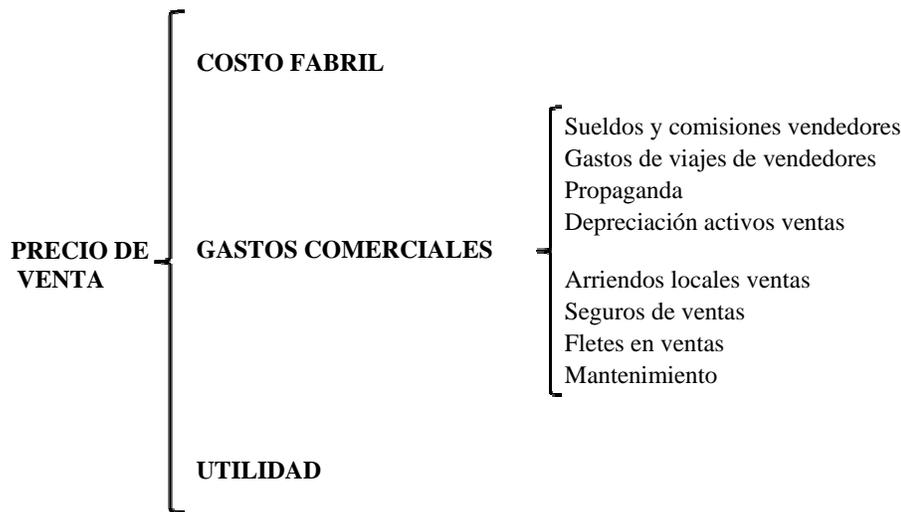
1.2.1.3. Costos Indirectos de Fabricación

Son los egresos efectuados con el fin de beneficiar al conjunto de los diferentes artículos que se fabrican, pero que por su naturaleza no se pueden cargar a una unidad de producción definida, estos costos incluyen los costos de mano de obra indirecta, de los materiales indirectos y otros que son muy variados.

A continuación se presenta un detalle de la conformación de los costos de producción en una Industria Florícola, que al sumarlo con la utilidad obtenemos el precio de venta al público.

Cuadro No. 3
Conformación de los costos de producción y precio de venta en una Industria Florícola





Fuente: La autora
Elaboración: propia

1.3. Establecimiento de sus gastos de comercialización

La comercialización es un proceso fundamental en el sector florícola, sobre todo debido a que apunta a los mercados internacionales y, además, es un negocio de confianza, es decir, no se suele utilizar cartas de crédito o garantías cuando se envía el producto, es un negocio de confianza mutua entre compradores y vendedores. Cuando una de las partes falla, el perjuicio es enorme, más aún cuando quien falla es el cliente, pues esto puede ocasionar problemas de liquidez en las empresas y, con esto, se afecta toda la cadena de pago: proveedores, trabajadores, entre otros. Además, genera presión para la búsqueda de financiamiento para cubrir estos problemas de liquidez, que no son tan accesibles dadas las trabas que impone el sistema financiero al crédito.

Como recomendación es necesario utilizar uno de los principios que consiste en distribuir las ventas en la mayor cantidad de clientes. Cuando la empresa tiene gran parte de sus ventas en un solo cliente, si este por cualquier motivo llegara a fallar significaría, incluso en un caso extremo, el cierre de la empresa.

Es importante tomar en cuenta también que cuando se trata de ventas a clientes nuevos, se debe averiguar referencias sobre este cliente, las mismas que se pueden

conseguir averiguando al resto de colegas floricultores, de esta manera se disminuyen los riesgos y se asegura una relación exitosa en el futuro.

En nuestro país la comercialización se la realiza, en muchos de los casos, a través de un “bróker” o comercializador, que la empresa lo puede contratar de manera directa.

El comercio se divide tanto en local como internacional, siendo el más relevante este último. Los principales destinos de exportaciones son Estados Unidos, Rusia, Holanda, Alemania, España y Canadá.

1.3.1. Empaque y Etiquetado

El empaque se usa para proteger los productos contra daños mecánicos y para crear un microclima más favorable. También es un factor esencial para asegurar la calidad del producto, ya que no sólo lo protege, sino que también lo presenta al consumidor. Sin embargo, de acuerdo al empaque que se aplica al producto, puede representar un riesgo para la calidad, debido a golpes fortuitos y condiciones de temperatura adversas.

Los materiales utilizados en los empaques son variados, dependiendo del tipo de producto y la función de protección e influencia requerida sobre el microclima. El empaque interno puede ser dividido en envolturas de papel o plástico, y el externo en cajas y pallets sellados.

En cuanto al etiquetado, es necesario que los bienes indiquen los siguientes particulares:

- Identificación del exportador o empacador
- Naturaleza del producto (género, especies o variedad, color, etc.)
- Origen (opcional)
- Especificaciones Comerciales (clase, tamaño, número o peso neto)
- Símbolos oficiales de control (opcional)
- Composición de la unidad o paquete de presentación (cuando ésta no está compuesta de 5, 10 o múltiplos de 10 flores).⁸

⁸ CORPEI. Centro de Información e Inteligencia Comercial – CICO – Sector Florícola, http://www.puce.edu.ec/documentos/perfil_de_flores_2009.pdf, junio 2009, 23.

1.3.2. Comportamiento Comercial

Las flores al trasladarse de exportadores a consumidores pasan por varias etapas, las cuales son manejadas por cuatro actores importantes dentro de la cadena de distribución: agentes, subastas, mayoristas y minoristas.

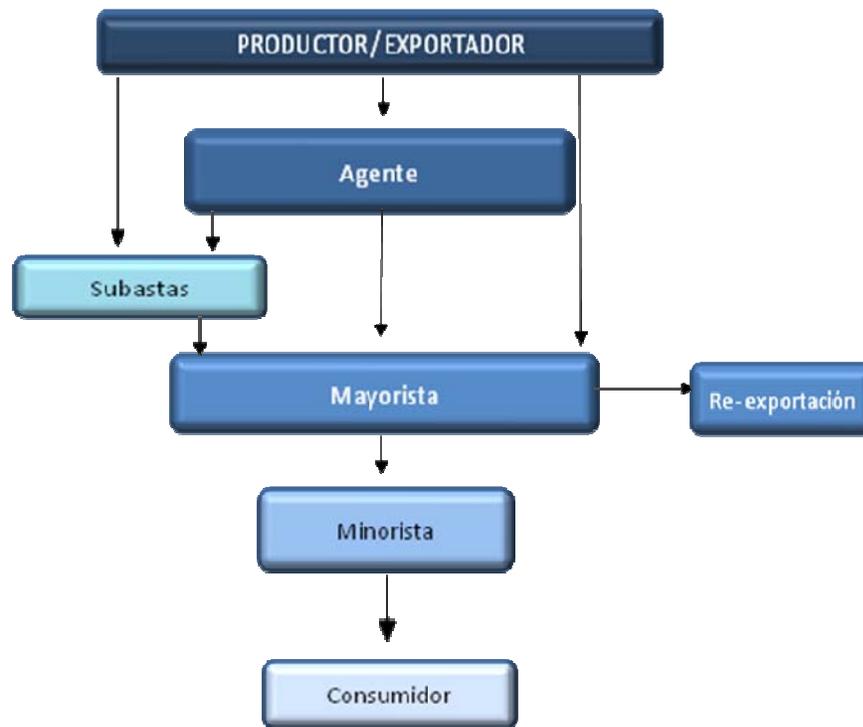
Los productos pueden seguir diferentes rutas en los mercados europeos antes de llegar al consumidor. En general, las flores de corte y el follaje provenientes de países en vía de desarrollo siguen uno de los cuatro canales de distribución siguientes:

- a. **Subastas.-** En este caso, los productos son recibidos, desempacados y preparados para su puja por el departamento de manejo de subastas en el país de destino.
- b. **Agente de subastas.-** Las flores son recibidas por un agente que las prepara para subastarlas.
- c. **Agente mayorista.-** Los productos importados son recibidos por un agente, quien los envía a un mayorista (con o sin preparación). Después del desembalaje y preparación (por ejemplo la montadura de ramos), éstas son en su mayoría vendidos a importadores locales o extranjeros, y minoristas.

La cadena de distribución tiene el siguiente flujo:⁹

⁹ CORPEI, “Sector Florícola”, 17.

Gráfico No. 3
Comportamiento Comercial



Fuente: CBI, Holanda
Elaboración: CICO (REDCO PUCE) CORPEI

El Ecuador ha empezado a ser un exportador de flores con valor agregado. Las diferentes empresas se dieron cuenta que podían obtener mejores beneficios si incluían en sus catálogos de productos aquellos con aspectos innovadores. Hoy en día, ya no solo se exporta flores en sólido, hay empresas que exportan bouquets, mini arreglos, flores tinturadas, plantas en macetas, y muchos otros productos que buscan insertarse en el mercado de forma inteligente y marcando tendencias en el sector.

1.4. Análisis del crédito tributario

Según el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas, crédito es: “Libramiento, vale o abonaré de una cantidad, que se da en garantía para pagar más adelante, o bien para que la pague en otro lugar un corresponsal.”

En términos tributarios el crédito tributario es el reconocimiento del impuesto pagado por el sujeto pasivo como abono al impuesto que él debe pagar. En el caso del IVA, se refiere al impuesto pagado en las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios que el agente de percepción puede utilizar para descontar del IVA percibido en sus ventas.

El crédito tributario se origina cuando el IVA en compras es mayor al IVA en ventas, a este saldo se lo considera crédito tributario, el mismo que se hará efectivo en la declaración del mes siguiente, como se lo puede apreciar en el siguiente gráfico:

Gráfico No. 2
Determinación del Crédito Tributario o IVA a pagar



Fuente: Ley de Régimen Tributario Interno

Elaboración: Servicio de Rentas Internas – Centro de Estudios Fiscales

Se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la utilización de bienes y servicios gravados con este impuesto, siempre que tales bienes y servicios se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados.

También se podrá tomar como crédito tributario el impuesto que le haya sido retenido al sujeto pasivo.

Dependiendo del tipo de transacciones que realice el sujeto pasivo se puede tener:

a. Crédito tributario total.- Se tendrá derecho a crédito tributario total sobre la totalidad del IVA pagado en la adquisición e importación de los bienes que pasen a formar parte del activo fijo y de los bienes y servicios utilizados en la producción y comercialización de bienes y servicios, siempre que las actividades realizadas por el

contribuyente que efectuó tales pagos correspondan a venta de bienes o prestación de servicios gravados con tarifa 12% de IVA, comercialización de paquetes de turismo receptivo a personas no residentes, exportación de bienes o servicios y proveedores directos de exportadores.

b. Crédito tributario parcial.- Cuando las transacciones realizadas por el contribuyente correspondan a transferencias locales de bienes y servicios gravadas con tarifa 12% y 0 % de IVA, para estos casos se tendrá derecho a crédito tributario sobre la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición e importación de los bienes que pasen a formar parte del activo fijo y de los bienes y servicios utilizados en la producción y comercialización de bienes y servicios. La parte proporcional se obtendrá relacionando:

- (+) Ventas tarifa 12% de IVA
- (+) Exportaciones
- (+) Ventas de paquetes de turismo receptivo
- (+) Ventas gravadas con tarifa 0% de IVA a exportadores
- (/) Total de Ingresos

c. Crédito tributario nulo.- No tendrán derecho a crédito tributario sobre el IVA pagado en importaciones o adquisiciones de bienes o servicios quienes realicen ventas gravadas en su totalidad con tarifa 0% de IVA.

El IVA pagado por el cual no se tiene derecho a crédito tributario, puede ser utilizado como gasto deducible para determinar la base imponible de Impuesto a la Renta.

En general, para tener derecho al crédito tributario el valor del impuesto deberá constar por separado en los respectivos comprobantes de venta; siendo estos:

- Facturas,
- Liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios,
- Documentos emitidos por Instituciones del Sistema Financiero Nacional,
- Guías Aéreas o Cartas de Porte,
- Declaración aduanera y otros documentos de importación,
- Boletos aéreos, tiquetes electrónicos y documentos de pago por sobrecarga,
- Otros documentos autorizados por el SRI.

Adicionalmente, en el inciso cuarto del artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece que para sustentar crédito tributario en los pagos por adquisiciones al contado o a crédito, que en conjunto sean superiores a \$5.000, incluido impuestos, y sean realizadas en beneficio del mismo proveedor o sus partes relacionadas dentro de un mes fiscal, se deberán efectuar a través del Sistema Financiero. Estas operaciones se podrán realizar a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito, débito y cheques.

En el caso de los exportadores para que sus adquisiciones tarifa 12% de IVA tengan derecho a crédito tributario además de cumplir con el requisito de la bancarización señalado en el párrafo anterior y estar sustentadas en comprobantes de venta autorizados, los bienes y servicios adquiridos localmente o importados deben destinarse a la producción y/o comercialización del producto exportado; sin embargo, como se aprecia en el siguiente gráfico el exportador registra el crédito tributario proveniente de la compra y lo declara mensualmente, pero, al efectuar la venta al exterior lo factura con tarifa 0% de IVA, de conformidad con el numeral 8 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, acumulando de esta forma su crédito tributario al no poderlo compensar con sus ventas al exterior, dando origen al derecho a la devolución del IVA que será analizado en los siguientes capítulos.

Gráfico No. 3
Derecho a la devolución del IVA exportadores florícolas

PROVEEDOR <i>bienes o servicios</i>	EXPORTADOR <i>Floricultor</i>	CLIENTE EXTERNO
		
Emite factura tarifa 12% IVA	Registra Compra y Crédito tributario	Adquiere flores con tarifa 0%
<i>Subtotal US\$ 1.000,00</i> <i>IVA 120,00</i> <i>Total 1.120,00</i>	<i>Costo producción 1.000,00</i> <i>IVA Crédito Tributario 120,00</i> <i>Bancos 1.120,00</i>	
	Emite factura y registra venta de producto terminado con tarifa 0% de IVA <i>Bancos 2.000,00</i> a)Ingresos por Exportación 2.000,00	

Fuente: La autora
Elaboración: propia

CAPÍTULO DOS

Devolución del IVA en Ecuador

2.1. Aspectos básicos sobre el IVA

“El impuesto al valor agregado que tiene su origen en Francia en el año 1948, fue adoptado en el Ecuador (...) en 1970 bajo el nombre de Impuesto a las Transacciones Mercantiles. Ecuador es el tercer país en el mundo en expedir una ley relativa al valor agregado, posteriormente mediante la Ley 056 “Ley de Régimen Tributario Interno” vigente a partir del 1 de enero de 1990 toma el nombre de Impuesto al Valor Agregado, su incorporación obedece en gran manera a factores externos derivados de una tendencia a nivel mundial de acoger un impuesto a las ventas (...)”¹⁰.

Al IVA se lo considera como un impuesto indirecto, regresivo y proporcional. En términos generales el IVA es un impuesto indirecto, por cuanto el contribuyente que se encuentra establecido en la ley puede trasladar el pago de éste impuesto, a una tercera persona que en este caso lo constituye el consumidor final, quien al no ser sujeto pasivo carga con todo el peso tributario en función del que más consume más paga y todos tienen el mismo tratamiento, independiente de su situación económica particular, es un impuesto nacional que grava a los consumos, que tiene que ser abonado por las personas en cada una de las etapas del proceso de comercialización, en proporción al valor agregado del producto, así como sobre la realización de determinadas obras, locaciones, otorgación de derechos y la prestación de servicios.

Es un impuesto regresivo especialmente para sectores de escasos recursos económicos, quienes representan la gran mayoría en países en vías de desarrollo, por cuanto todo su ingreso está destinado al consumo y carecen de la posibilidad de ahorro o inversión, para intentar equilibrar esta regresividad el legislador ha otorgado exenciones o tarifación con 0% a bienes y servicios de primera necesidad con el propósito de otorgar un ámbito de progresividad a este impuesto y no repercutir en el consumo de quienes tienen menor capacidad contributiva, a pesar de ello, el IVA continúa siendo un impuesto

¹⁰ Bustos Javier, “El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta”, (Quito, editora Jurídica Cevallos, 2007), 1.

regresivo por cuanto su incidencia termina siendo mayor en los sectores de bajos ingresos quienes contribuyen en mayor proporción en términos relativos.

También se lo considera como un impuesto proporcional por cuanto su tarifa 12%, representa siempre la misma proporción de la base impositiva.

Otra de las características es su fácil recaudación, ya que el fisco puede efectuar controles cruzados entre los débitos y créditos fiscales; sin embargo, su recaudación se complica en la etapa minorista, porque son mayores los niveles de evasión (los consumidores no reclaman las facturas)¹¹, o se mantiene la percepción de que los bienes y servicios gravados con tarifa 0% no requieren la emisión de un comprobante de venta, a pesar de ello, el IVA constituye el impuesto de mayor recaudación para el Estado.

“En esencia el IVA es un tributo cuyo mecanismo permite utilizar como crédito el impuesto pagado por los insumos adquiridos para descontar del impuesto cobrado.”¹²

“En nuestro ordenamiento jurídico se consagró el método de crédito, también conocido como el de “impuesto contra impuesto”, mediante el cual el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios podrá ser aplicado como crédito al impuesto percibido en las ventas, de este manera el Fisco percibe el tributo en cada fase en la cual se haya añadido valor, hasta completar su importe total cuando el consumidor final adquiera el bien o servicio de que se trate”.¹³

A continuación se expone la normativa tributaria vigente, aplicable para la determinación del impuesto al valor agregado (IVA):

2.1.1. Base Legal

2.1.1.1 Objeto del Impuesto

“Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad

¹¹ <<http://www.monografias.com/trabajos23/impuesto-valor-agregado/impuesto-valoragregado>>, consulta: 20 de febrero de 2014.

¹² Bustos Javier, “El Impuesto al Valor Agregado”, 25-6.

¹³ Durango Pérez Mauricio, “Los efectos del IVA en la economía ecuatoriana, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, tomo I, (Ecuador, 2004).

industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.”¹⁴

Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:

1. “Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aún cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y 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 de 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 los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.”¹⁵

No se causará el IVA en los siguientes casos:

1. “Aportes en especie a sociedades;
2. Adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades, inclusive de la sociedad conyugal;
3. Venta de negocios en las que se transfiera el activo y el pasivo;
4. Fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades;
5. Donaciones a entidades y organismos del sector público, inclusive empresas públicas; y, a instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento;
6. Cesión de acciones, participaciones sociales y demás títulos valores; y,
7. Las cuotas o aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal, así como las cuotas para el financiamiento de gastos comunes en urbanizaciones.”¹⁶

¹⁴ Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, 463 (17 de noviembre de 2004, última reforma 20 de mayo de 2014), art. 52. En adelante citado como LORTI.

¹⁵ LORTI, art. 53.

¹⁶ LORTI, art. 54.

2.1.1.2. Transferencias gravadas con tarifa 0% de IVA

2.1.1.2.1. Transferencias de bienes gravadas con tarifa 0%

Respecto a la transferencia de bienes corporales muebles sujeta a la imposición del tributo, la regla general es que toda transferencia estaría gravada con IVA, excepto aquellas que se detallan a continuación y que se encuentran expresamente señaladas en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Transferencias e importaciones:

1. “Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento;

2. Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles;

3. Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva;

4. Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República;

5. Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y

rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto;

6. Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas(...); los envases y etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario.

7. Papel bond, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros;

8. Los que se exporten; y,

9. Los que introduzcan al país:

a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos;

b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento;

c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; y las de cooperación institucional con entidades y organismos del sector público y empresas públicas;

d) Los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización;

e) Los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), siempre que los bienes importados sean destinados exclusivamente a la zona autorizada, o incorporados en alguno de los procesos de transformación productiva allí desarrollados.

11. Energía Eléctrica;

12. Lámparas fluorescentes;

13. Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; y,

14. Vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD 35.000. En caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa doce por ciento (12%).

15. Los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos, siempre que el valor en aduana del envío sea menor o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, que su peso no supere el máximo que establezca mediante decreto el Presidente de la República, y que se trate de mercancías para uso del destinatario y sin fines comerciales.”¹⁷

2.1.1.2.2. Transferencias de servicios gravadas con tarifa 0%

En relación a los servicios, inicialmente la legislación ecuatoriana contemplaba como regla que solamente aquellos enumerados taxativamente en la Ley serían objeto de imposición del IVA, sin embargo la Ley 99-24 invirtió la regulación disponiendo que solo se exceptuarían aquellos señalados en la Ley.

“El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos 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 cualquier otra contraprestación.

Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios:

1. Los de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga nacional aéreo desde, hacia y en la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos;

2. Los de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos;

3. Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento;

¹⁷ LORTI, art. 55.

4. Los servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura;
5. Los de educación en todos los niveles;
6. Los de guarderías infantiles y de hogares de ancianos;
7. Los religiosos;
8. Los de impresión de libros;
9. Los funerarios;
10. Los administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros;
11. Los espectáculos públicos;
12. Los bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar los mismos;
14. Los que se exporten. Para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:
 - a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país;
 - b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país;
 - c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y,
 - d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador;
15. Los paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador.
16. El peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de las carreteras y puentes;
17. Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría;
18. Los de aero fumigación;

19. Los prestados personalmente por los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. También tendrán tarifa cero de IVA los servicios que presten sus talleres y operarios y bienes producidos y comercializados por ellos.

20. Los de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios mencionados en el numeral 1 del artículo 55 de esta Ley, y en general todos los productos perecibles, que se exporten así como los de faenamiento, cortado, pilado, trituración y, la extracción por medios mecánicos o químicos para elaborar aceites comestibles.

22. Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres; y,

23. Los prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares, que cobren a sus miembros cánones, alícuotas o cuotas que no excedan de 1.500 dólares en el año. Los servicios que se presten a cambio de cánones, alícuotas, cuotas o similares superiores a 1.500 dólares en el año estarán gravados con IVA tarifa 12%.”¹⁸

2.1.1.3. Base Imponible ¹⁹

La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado con base en sus precios de venta o de prestación de servicio, incluyendo impuestos, tasas por servicios y cualquier otro gasto legalmente imputable al precio.

En las importaciones, la base imponible es el resultado de sumar al valor en aduana, los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes.

En los casos de permuta, de retiro de bienes para uso o consumo personal y de donaciones, la base imponible será el precio de mercado.

¹⁸ LORTI, art. 56.

¹⁹ LORTI, art. 58.

2.1.1.4. Hecho Generador ²⁰

El Código Tributario en su artículo 16 define al hecho generador como el presupuesto establecido en la Ley para la configuración del tributo; es decir, aquel hecho descrito por la norma cuyo acontecimiento da lugar al nacimiento de la obligación tributaria y sus consecuencias.

En el Impuesto al Valor Agregado, se señala como hecho generador de este impuesto el acaecimiento de las siguientes transferencias:

- Transferencias locales de bienes.- en el momento de la entrega del bien o del pago total o parcial o acreditación en cuenta, lo que suceda primero.
- Prestación de servicios.- en el momento de la prestación efectiva del servicio o del pago total o parcial o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente.
- Prestación de servicios por avance de obra.- con la entrega de cada certificado de avance de obra.
- Uso o consumo personal.- en la fecha en que se produce el retiro de los bienes.
- Importaciones.- en el momento de su despacho por la aduana.
- Transferencia de bienes o prestación de servicios por tracto sucesivo.- al cumplirse las condiciones para cada período.

2.1.1.5. Sujetos del Impuesto

- **Sujeto activo.-** es el Estado y lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.
- **Sujeto pasivo.-** Es la persona natural o jurídica que está obligada al pago de los tributos, para el caso del IVA se clasifican en:
 - a) “ En calidad de contribuyentes:
Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena.
 - a.1.) En calidad de agentes de percepción:
 - 1. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa;

²⁰ LORTI, art. 61.

2. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.

b) En calidad de agentes de retención:

1. Las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas; y las sociedades, sucesiones indivisas y personas naturales consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada, de conformidad con lo que establezca el reglamento;

2. Las empresas emisoras de tarjetas de crédito por los pagos que efectúen por concepto del IVA a sus establecimientos afiliados, en las mismas condiciones en que se realizan las retenciones en la fuente a proveedores;

3. Las empresas de seguros y reaseguros por los pagos que realicen por compras y servicios gravados con IVA, en las mismas condiciones señaladas en el numeral anterior; y,

4. Los exportadores, sean personas naturales o sociedades, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten.

5. Los Operadores de Turismo que facturen paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de los servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado;

6. Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades, que importen servicios gravados, por la totalidad del IVA generado en tales servicios; y,

7. Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles.

Los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), retendrán el impuesto en los porcentajes que, mediante resolución, establezca el Servicio de Rentas Internas.(...)”²¹

²¹ LORTI, artículos 62 y 63.

“Los sujetos pasivos del IVA tienen la obligación de emitir y entregar al adquirente del bien o al beneficiario del servicio facturas, boletas o notas de venta, según el caso, por las operaciones que efectúe, en conformidad con el reglamento.(...)”

El no otorgamiento de facturas, boletas, notas o comprobantes de venta constituirá un caso especial de defraudación que será sancionado de conformidad con el Código Tributario.”²²

A pesar que el propósito de la Ley al establecer productos gravados con tarifa 0% de IVA es no cargar con el impuesto sobre determinados bienes y servicios a los consumidores finales, ya sea para incentivar sectores económicos o para no afectar a personas de escasos recursos, en algunos casos el impuesto se carga al usuario en el costo final del bien o servicio, por cuanto en el proceso se emplean bienes y servicios gravados con tarifa 12% y al comercializarlos gravan con tarifa 0%, teniendo por tanto que cargar ese IVA al gasto ya que no existe otra forma de recuperación, lo que lleva a que en la práctica exista un impuesto encubierto, desnaturalizando el IVA que es un impuesto que grava al consumo; sin embargo, esta distorsión podría ser eliminada con el reconocimiento de la devolución del IVA cuando se presente este tipo de transacciones.²³

2.1.1.6. Tarifa del Impuesto Actual²⁴

El IVA se agrega al precio de los productos o servicios y las tarifas establecidas son 12% y 0%.

2.1.1.7. Crédito Tributario²⁵

Para considerar el IVA pagado en las adquisiciones realizadas o servicios recibidos como crédito tributario, se debe considerar lo siguiente:

- Si el sujeto pasivo del IVA se dedica a la producción o comercialización de bienes para el mercado interno, a la prestación de servicios gravados con tarifa 12% de IVA, a la comercialización de paquetes de turismo receptivo brindados a personas naturales no residentes en el país, a la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa 0% de IVA a exportadores, o a la exportación de bienes y servicios, tiene derecho al

²² LORTI, art. 64.

²³ Bustos Javier, “El Impuesto al Valor Agregado”, 38 - 9.

²⁴ LORTI, art. 65.

²⁵ LORTI., art. 66

crédito tributario por la totalidad, siempre y cuando esas adquisiciones realizadas o servicios recibidos formen parte de la producción o comercialización de los bienes y servicios gravados con tarifa 12%.

- Si el sujeto pasivo del IVA se dedica a la producción o comercialización de bienes o a la prestación de servicios gravados en parte con tarifa 12% y parte con tarifa 0%, tienen derecho a un crédito tributario proporcional, pero si mantiene sistemas contables que permitan diferenciar inequívocamente las compras tarifa 12% empleados en la producción o comercialización de bienes o prestación de servicios gravados con tarifa 12%, podrá utilizar la totalidad de éste IVA como crédito tributario.

- Si el sujeto pasivo del IVA se dedica a la producción o comercialización de bienes o a la prestación de servicios gravados en su totalidad con tarifa 0% no tiene derecho a crédito tributario.

- Si el sujeto pasivo del IVA lo constituyen las instituciones, entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado, entidades y organismos de la Seguridad Social, las entidades financieras públicas o los Gobiernos Autónomos Descentralizados no tienen derecho a crédito tributario.

2.1.1.8. Liquidación del Impuesto²⁶

Para conocer los valores que se incluirán en la declaración del IVA, debemos calcular la diferencia entre el IVA cobrado (ventas) y el IVA pagado (compras).

Cuando el IVA cobrado (ventas) es mayor que el IVA pagado (compras), la diferencia es el impuesto que se debe pagar al momento de presentar la declaración, el cual se afectará con las retenciones que le hubieren realizado al sujeto pasivo y el crédito tributario del mes anterior si lo hubiere.

Si la declaración arroja saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo se considerará como crédito tributario haciéndose efectivo en la declaración del mes siguiente. El crédito puede acumularse y arrastrarse sin límite en el tiempo debido a que no se configura como un pago indebido o en exceso en los términos del Código Tributario, por lo que no es objeto de devolución.²⁷

²⁶ LORTI, artículos 68 y 69.

²⁷ Bustos Javier, “El Impuesto al Valor Agregado”,45.

2.1.1.9. Declaración y pago del IVA²⁸

Los sujetos pasivos del IVA presentarán mensualmente una declaración por las operaciones gravadas con el impuesto, realizadas dentro del mes calendario inmediato anterior.

Quienes exclusivamente transfieren bienes o prestan servicios gravados con tarifa cero, deben presentar una declaración semestral. Adicionalmente, según la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00095 publicada en el Registro Oficial No. 189 del 21 de febrero del 2014, las personas naturales y las sucesiones indivisas, que de conformidad con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento no se encuentren obligadas a llevar contabilidad, en su calidad de agentes de percepción podrán presentar de manera acumulada y semestral las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondientes a dichos períodos, siempre y cuando se cumplan con las siguientes condiciones:

a) No registren en el correspondiente período semestral operaciones, movimientos y/o transacción económica alguna; y,

b) No hayan solicitado la autorización para la impresión de comprobantes de venta, retención y documentos Complementarios.

La declaración se realiza en el formulario 104, dentro de los plazos reglamentarios, considerando la fecha de vencimiento.

En la siguiente tabla se identifica la fecha de declaración del Impuesto al Valor Agregado; según el noveno dígito del Registro Único de Contribuyentes (RUC), la declaración mensual se la debe efectuar hasta el día señalado para este dígito del mes siguiente del período a declarar. Para la declaración semestral será el día señalado para cada dígito, pero en el mes de julio para el primer semestre del año y en el mes de enero para el segundo semestre, como se observa en el siguiente cuadro:

²⁸ LORTI, art. 67.

Cuadro No. 4
Fechas de vencimiento para la presentación de la declaración del IVA

Noveno Dígito RUC	FECHAS DE VENCIMIENTO		
	MENSUAL	SEMESTRAL	
	Del mes siguiente	Primer Semestre	Segundo Semestre
1	10	10 de Julio	10 de Enero
2	12	12 de Julio	12 de Enero
3	14	14 de Julio	14 de Enero
4	16	16 de Julio	16 de Enero
5	18	18 de Julio	18 de Enero
6	20	20 de Julio	20 de Enero
7	22	22 de Julio	22 de Enero
8	24	24 de Julio	24 de Enero
9	26	26 de Julio	26 de Enero
0	28	28 de Julio	28 de Enero

Fuente: Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno

Elaboración: propia

Cuando una de estas fechas coincida con días feriados o de descanso obligatorio, la fecha de vencimiento se trasladará al siguiente día hábil. Los feriados locales se deberán considerar con respecto a cada región de acuerdo al domicilio del sujeto pasivo que debe presentar la declaración.

La declaración y pago de impuestos se la podía realizar en las entidades financieras autorizadas por el SRI o a través de internet; sin embargo, por medio de la resolución 32 del SRI, publicada en el Registro Oficial No. 635 del 7 de febrero del 2012 se resuelve que, las declaraciones de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas por parte de los contribuyentes, se realizarán exclusivamente en medio magnético vía internet, de acuerdo con los sistemas y herramientas tecnológicas establecidas para tal efecto por el Servicio de Rentas Internas, cualquiera que sea el monto de sus obligaciones tributarias, aún cuando la declaración que se presente no tenga impuestos u otros conceptos a pagar.

El SRI facilitará a los contribuyentes el acceso a los medios tecnológicos para la generación, la presentación y el envío de las declaraciones de sus obligaciones tributarias, para aquellos casos en los cuales no tengan acceso a los mismos.

Los contribuyentes pueden realizar sus declaraciones, sin ningún costo, ingresando a la página web del SRI: www.sri.gob.ec, que permanece habilitada 24 horas del día los 365 días del año, el beneficio de declarar los impuestos en medio magnético, es tener disponible esta facilidad los 365 días del año, realizarlo desde cualquier sitio, las

validaciones se tienen en línea y, en caso de haber errores, el mismo sistema se encarga de alertar al contribuyente, entre otros beneficios también hay un importante ahorro de papel.

Para declarar por internet el contribuyente debe firmar un acuerdo de responsabilidad, que está disponible en la página web o en la unidad de declaraciones de las oficinas del SRI.

Los pagos se realizan con débito bancario, para lo cual el contribuyente suscribe una autorización o lo puede realizar a través de la presentación del comprobante electrónico de pago CEP en los medios puestos a disposición por las instituciones del sistema financiero que mantengan convenio de recaudación con el Servicio de Rentas Internas.

2.1.1.9.1. Declaraciones sustitutivas y autorización para modificaciones

Los contribuyentes deben realizar una sola declaración por cada período, sin embargo podrán realizar una declaración sustitutiva o pedir autorización para modificaciones cuando exista:

2.1.1.9.1.1 Error en la declaración que implique mayor valor a pagar al Fisco

Para sustituir la declaración original por una nueva que contenga la información pertinente, se identificará el número de formulario de la declaración original, y se registrarán los valores pagados en la declaración anterior.

En la declaración sustitutiva se deben registrar en forma correcta los valores que correspondan al período que declara.

La presentación de la declaración sustitutiva no requiere adjuntar la declaración original, pero si el registro en los campos: número de formulario de la declaración que se rectifica y pago previo.

2.1.1.9.1.2 Error que no implica un mayor valor a pagar al Fisco o implique diferencias a favor del contribuyente o modifique la pérdida o el crédito tributario en más o en menos

La declaración original podrá enmendarse dentro del año siguiente al de su presentación, a través de la presentación de una (1) sola declaración sustitutiva. En

consecuencia, las declaraciones sustitutivas adicionales que se presenten dentro de dicho año, o aquellas presentadas fuera del mismo, no tendrán validez para efectos tributarios.

Cuando dentro de los respectivos procesos de control efectuados por el Servicio de Rentas Internas, se requiera la enmienda de rubros específicos de la declaración original, la declaración sustitutiva se podrá efectuar hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración original y solamente sobre tales rubros.²⁹

2.2. Devolución del IVA general y exportadores

La devolución de IVA es un procedimiento mediante el cual el Servicio de Rentas Internas procede a efectuar la devolución del Impuesto al Valor Agregado a los beneficiarios cuyo derecho está establecido en la normativa legal correspondiente.

Los tipos de contribuyentes que tienen derecho a solicitar el reintegro de este impuesto por la adquisición de bienes locales o importaciones, son:

1. Exportadores
2. Proveedores directos de exportadores
3. Organismos y Entidades del Sector Público
4. Personas con discapacidad
5. Personas de la tercera edad
6. Otros sujetos de devolución

2.2.1. Exportadores

Las personas naturales y jurídicas exportadoras, que hayan pagado y retenido el IVA en la adquisición de bienes que exporten o de materias primas, insumos y servicios utilizados en la elaboración y comercialización de productos exportados, tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos y una vez realizada la exportación, a solicitar al Servicio de Rentas Internas la devolución del IVA correspondiente, acompañando copia de los respectivos documentos de exportación. Este derecho puede trasladarse únicamente a

²⁹ Ecuador, Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGERCGC13-00765: Se dispone que los errores en una declaración de impuestos, cuya solución no modifique el impuesto a pagar”. Registro Oficial, No.135 (02 de Diciembre de 2013).

los proveedores directos de los exportadores, para ello la transferencia que realicen al exportador debe estar gravada con tarifa 0% de IVA.³⁰

Presentada la solicitud, el IVA debe ser 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, únicamente se reconocerán intereses si vencido el término indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado.³¹

De acuerdo a la Ley interpretativa del artículo 69 –A expedida por el Congreso Nacional con respecto a la devolución del IVA a las empresas petroleras menciona al respecto:

“El reintegro del impuesto al valor agregado, IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos.”³²

En el caso de las petroleras no se puede hablar de procesos de producción ni de fabricación, por cuanto se limitan a la extracción del petróleo crudo perteneciente al Estado ecuatoriano, por lo tanto el derecho a la devolución no es aplicable.

El monto a ser devuelto no podrá exceder al 12% del valor en aduana de las exportaciones efectuadas en el período del cual solicita devolución, se considera como valor en aduana al valor de la transacción más los costos del transporte y seguro. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado por el exportador en base a exportaciones futuras.

Para que la devolución del IVA pagado por los exportadores sea factible se debe cumplir con los siguientes requisitos:³³

- Estar inscrito en el Registro Único de Contribuyentes y cumplir con sus deberes formales señalados en el artículo 96 del Código Tributario, en especial cumplir con la presentación de la declaración del IVA.

³⁰ LORTI, art. 57.

³¹ LORTI, art. 72.

³² LORTI, art. 72.

³³ Ecuador, Reglamento para aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, 209 (8 de junio de 2010, última reforma 17 de diciembre de 2013), art. 172. En adelante citado como RLRTI.

- Haber pagado y retenido el 100% de IVA en la adquisición de los bienes que exporten o que pasen a formar parte de los mismos, es decir, de aquellos insumos, materias primas, servicios y activos fijos que intervienen en su proceso de fabricación y comercialización.

- No haberse compensado o utilizado de ninguna forma el crédito tributario, producto de la adquisición de los ítems señalados en el párrafo anterior.

- Exhibir a la Administración Tributaria los comprobantes de venta sustento del crédito tributario del cual solicita devolución, los mismos que deben cumplir con los requisitos señalados en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios; así como, debe conservarlos en sus archivos por el plazo máximo de prescripción de la obligación tributaria, siendo esta de conformidad con el artículo 55 del Código Tributario de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

- En las adquisiciones de las cuales se solicita la devolución del IVA pagado y que sean superiores a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América, debe demostrar su pago a través de la utilización de cualquier institución del sistema financiero, requisito indispensable para ser uso del crédito tributario.³⁴

2.2.2. Proveedores directos de exportadores³⁵

Los proveedores de exportadores de bienes pueden solicitar la devolución del IVA pagado en la importación o adquisición local de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos, empleados en la fabricación y comercialización de bienes que transfieran al exportador para la exportación, siempre que estas transferencias estén gravadas con tarifa 0% de IVA y este no haya sido utilizado como crédito tributario o reembolsado de cualquier forma.

El valor que se devuelva no podrá exceder el 12% del valor total de las transferencias gravadas con tarifa 0% efectuadas a exportadores de bienes en ese período, valor que será devuelto en un tiempo no mayor a 90 días, para lo cual el proveedor deberá

³⁴ LORTI, art. 103 incisos tercero y cuarto.

³⁵ RLRTI, art. 173.

acompañar a la solicitud de devolución una certificación del exportador en la que señale que las compras efectuadas al proveedor forman parte de un producto que fue exportado.

2.2.3. Organismos y Entidades del Sector Público

El IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes y demanda de servicios por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor, las universidades y escuelas politécnicas privadas, agencias especializadas internacionales, organismos no gubernamentales, personas jurídicas de derecho designadas como ejecutoras en convenios internacionales créditos de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales, les será compensado vía transferencia presupuestaria, con cargo al Presupuesto General del Estado, para lo cual el Servicio de Rentas Internas verificará los valores pagados de IVA con la presentación de la declaración y anexos e informará al Ministerio de Finanzas a efectos de dar inicio al proceso de compensación.³⁶

Para el caso del IVA pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y las universidades y escuelas politécnicas públicas, el Servicio de Rentas Internas verificará los valores pagados contra la presentación de la declaración y los anexos respectivos e informará al Ministerio de Finanzas a efectos de dar inicio al proceso de asignación presupuestaria.³⁷ Para la identificación de dichas entidades, la Administración Tributaria se remitirá a la información contenida en el catastro de entidades y organismos del sector público y empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, y a la información sobre calificación de universidades y escuelas politécnicas, emitida por la autoridad competente.³⁸

De conformidad con las Resoluciones No. NAC-DGERCGC12-00106 y NAC-DGERCGC12-00107 publicadas en el suplemento del Registro Oficial No. 666 del 21 de marzo del 2012, en la segunda disposición transitoria señalan que la verificación de los valores equivalentes al impuesto al valor agregado, en lo que respecta a importaciones solo

³⁶ LORTI, art. 73.

³⁷ LORTI, art. 73.1.

³⁸ Ecuador, Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGERCGC12-00106: Establécese el procedimiento para la verificación de los valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado, pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y las Universidades y Escuelas Politécnicas Públicas”. Registro Oficial, Suplemento, No. 666 (21 de marzo del 2012).

aplica para los periodos anteriores a enero del 2011, toda vez que, a partir del ejercicio fiscal citado, sobre estas, se prevé una figura de exoneración a cargo del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de conformidad con el literal d) del artículo 125 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

Para el ejercicio de este derecho las entidades y organismos señalados podrán presentar su solicitud de acuerdo al formato publicado en la página web del Servicio de Rentas Internas, www.sri.gob.ec, en cualquiera de las ventanillas de las oficinas del SRI a nivel nacional.

2.2.4. Personas con discapacidad³⁹

El IVA pagado por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en la adquisición de vehículos ortopédicos o no ortopédicos importados o adquiridos localmente pero siempre que se destinen para su uso, aparatos médicos especiales, materia prima para órtesis y prótesis, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de cheque u otro medio de pago.

El monto máximo a devolver por el IVA pagado será hasta el doce por ciento del equivalente al triple de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago de impuesto a la renta, es decir, para el año 2014 será de USD 3.747,60 ((USD 10.410 fracción desgravada x 3) x 12%), para el caso específico de la adquisición de vehículos cuyo IVA es solicitada la devolución, su derecho aplicará por una sola ocasión cada tres años de realizada la importación o adquisición local.

2.2.5. Personas de la tercera edad⁴⁰

El IVA pagado por personas de la tercera edad en la adquisición de bienes y servicios de su uso y consumo personal les será reintegrado a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago, sin intereses en un tiempo no mayor a noventa (90) días de presentada su solicitud.

El beneficio tributario de la devolución del IVA se configura a partir del día y mes en el cual el beneficiario haya cumplido los 65 años de edad⁴¹ y de conformidad con el

³⁹ LORTI, art. 74 y RLRTI, art. 177.

⁴⁰ RLRTI, art. 181.

artículo 14 de la Codificación de la Ley del Anciano, publicada en el Registro Oficial No. 376 de 13 de octubre de 2006, que determina:

"Toda persona mayor de sesenta y cinco años de edad y con ingresos mensuales estimados en un máximo de cinco remuneraciones básicas unificadas o que tuviera un patrimonio que no exceda de quinientas remuneraciones básicas unificadas, estará exonerada del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales". Agrega adicionalmente que: " si la renta o patrimonio excede de las cantidades determinadas en el inciso primero, los impuestos se pagarán únicamente por la diferencia o excedente." El monto máximo mensual a devolver por IVA pagado será hasta el doce por ciento de la base imponible máxima de consumo de hasta cinco remuneraciones básicas, es decir, para el año 2014 será de USD 204,00 ((USD 340,00 X 5) X 12%).

2.2.6. Otros sujetos de devolución

- Por el IVA pagado en la adquisición local de chasises y carrocerías para buses de transporte terrestre público de pasajeros de servicio urbano, sujeto a un precio fijado por las autoridades competentes, la devolución para estos sujetos pasivos procederá siempre y cuando el activo por el cual se solicita la devolución permanezca prestando el servicio de transporte al menos por un tiempo igual a cinco años. El valor a reintegrarse por concepto de IVA se efectuará en un tiempo no mayor a treinta (30) días de presentada su solicitud.⁴²

- Por el IVA pagado por las misiones diplomáticas, consulares, organismos internacionales y sus funcionarios rentados de nacionalidad extranjera, acreditados en el Ecuador, el IVA será devuelto de acuerdo con los convenios internacionales, con estricta sujeción al principio de reciprocidad⁴³ internacional.⁴⁴

- Por el IVA pagado por los turistas extranjeros durante su estadía en el Ecuador por servicios de alojamiento turístico y/o por la adquisición de bienes producidos

⁴¹ Ecuador, Servicio de Rentas Internas, SRI. "Resolución No. NAC-DGER2008-0566: Dispónese que para dar cumplimiento a lo establecido en el Art. 14 de la Ley del Anciano". Registro Oficial, No. 342 (21 de mayo de 2008).

⁴² RLRTI, art. 174.

⁴³ Cabanelas Guillermo, "Diccionario Jurídico Elemental", define a la reciprocidad en Derecho Internacional, a falta de norma coactiva, como sujeción al mismo trato que reciban el Estado o los nacionales suyos por parte de otro a que se haga referencia.

⁴⁴ RLRTI, art. 179.

en el país y que los lleven consigo al momento de salir del mismo, la devolución procederá siempre que cada factura sea por un valor no menor a USD 50,00.⁴⁵

- Por el IVA pagado por los operadores de turismo en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, activos fijos, materias primas, insumos o servicios necesarios para la conformación y comercialización del paquete de turismo receptivo facturado dentro o fuera del país a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador y que no hayan compensado su crédito tributario con el IVA causado dentro del mes siguiente. El valor que se devuelve no podrá exceder del 12% del valor de los paquetes de turismo receptivo facturados en el período del cual solicita devolución.⁴⁶

- Por el IVA pagado en la adquisición de combustible empleado en el transporte internacional aéreo de carga, para efectos de la devolución los sujetos pasivos deberán contar con la correspondiente concesión de operación emitida por la autoridad competente. El valor que se devuelva no podrá exceder del 12% del valor de las adquisiciones de combustible utilizado en el transporte aéreo de carga al extranjero ni del 12% del total de las ventas efectuadas por este servicio y será reintegrado en un tiempo no mayor a noventa (90) días de presentada su solicitud.⁴⁷

- Por el IVA pagado en las adquisiciones efectuadas en territorio nacional de materias primas, insumos y servicios incorporados al proceso productivo de bienes exportados a través de los administradores y operadores de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE). El valor a devolver en un período no podrá exceder del 12% del valor en aduana de las exportaciones en un tiempo no mayor a noventa (90) días de presentada su solicitud.⁴⁸

2.3. Comportamiento de la recaudación del IVA

Dentro de los componentes de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado tanto las operaciones internas como las externas aportan considerablemente a la tendencia que presenta este impuesto en todo su recorrido, como se observa en los siguientes gráficos:

⁴⁵ RLRTI, art. 182.

⁴⁶ RLRTI, art. 154.

⁴⁷ RLRTI, art. 182.1.

⁴⁸ RLRTI, art. 182.2.

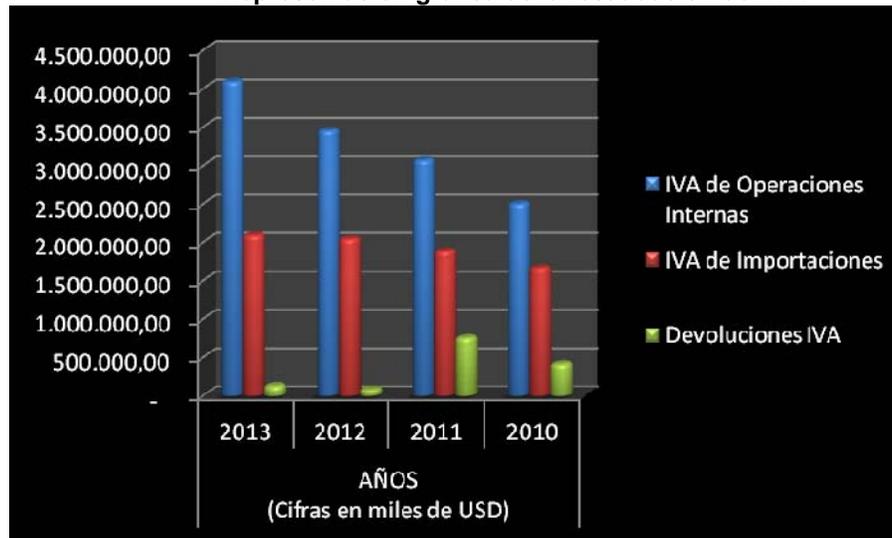
Cuadro No. 5
Recaudación del Impuesto al Valor Agregado

Componentes del IVA	AÑOS (Cifras en miles de USD)						
	2013	% Crecimiento	2012	% Crecimiento	2011	% Crecimiento	2010
Impuesto al Valor Agregado Recaudado	6.186.299,03	12,51%	5.498.239,87	10,89%	4.958.071,16	18,76%	4.174.880,12
IVA de Operaciones Internas	4.096.119,69	18,57%	3.454.608,40	12,41%	3.073.356,42	22,62%	2.506.451,05
IVA de Importaciones	2.090.179,34	2,28%	2.043.631,47	8,43%	1.884.714,75	12,96%	1.668.429,08
Devoluciones IVA	-130.187,95	56,55%	-83.161,70	-89,00%	-755.724,83	81,84%	-415.604,90

Fuente: Servicio de Rentas Internas – Departamento de Planificación

Elaboración: propia

Gráfico No. 4
Representación gráfica de la recaudación del IVA



Fuente: Servicio de Rentas Internas – Departamento de Planificación

Elaboración: propia

La recaudación del Impuesto al Valor Agregado ha mantenido una tendencia creciente y constante, sin embargo, como se aprecia en el gráfico que antecede la recaudación del IVA proveniente de las importaciones ha experimentado un crecimiento poco significativo, esto se debe básicamente a las condiciones económicas en las que se encuentra el país, explicado por las nuevas condiciones en las importaciones, así tenemos que entre diciembre de 2012 y enero de 2013 éstas alcanzaron los \$130 millones; en

idéntico período de este año se ubicaron en apenas \$45 millones. Esta reducción se atribuye a la vigencia de la Resolución 116, que exige la presentación de un certificado de reconocimiento (CR), lo que ocasionó que existan productos que no pudieron ingresar o quizás ya fueron objeto del plan de sustitución de importaciones iniciado por el Gobierno. La Resolución 116 establece el control previo de las importaciones para 293 productos, los cuales deben ajustarse a los 120 reglamentos establecidos por el Instituto Nacional de Normalización (INEN) para ingresar a puertos locales. Entre los afectados se encuentran empresas que importaban insumos para fabricar o empaquetar productos de venta local y de exportación.

Es innegable que tenemos un problema de balanza comercial y el gobierno ha tomado como opción disminuir importaciones vía cupos o aumentos de aranceles, en lugar de establecer una política de aumento de la oferta exportable del país, reforzando nuestra relación con nuestros principales socios comerciales a través de acuerdos comerciales y estando en permanente búsqueda de nuevos mercados.

En cuanto a los valores devueltos por impuesto al valor agregado, pagado en las adquisiciones realizadas por los sujetos pasivos enunciados en el numeral anterior, han experimentado un crecimiento muy pronunciado en el año 2011, esto se debe a la aplicación del procedimiento automático de devoluciones de IVA efectuadas al Sector Público, en cuanto al año 2012 su tendencia ha ido a la baja por cuanto se introdujeron algunos controles por parte de la Administración Tributaria, es así que a partir del 09 de febrero de 2012 el esquema de devolución de IVA por Internet para exportadores se realiza bajo el esquema del 80% del valor solicitado por medio de una "liquidación automática provisional" y la devolución del porcentaje restante posterior al análisis manual de la información ingresada; así como, se realizan controles posteriores por parte del ente de control a través de los cuales se conmina a los sujetos pasivos a reintegrar los valores que les fueron devueltos indebidamente.

De lo anterior se aprecia que los tributos de una nación dentro del sistema de política económica, esencialmente política fiscal, no solo deben ser tomados como instrumentos de gestión de esta política sino también como indicadores de la realidad económica que se presenta incluso en las relaciones con el exterior; es así que el IVA que grava las transacciones comerciales permite evidenciar que las operaciones internas están llegando o llegaron ya a una estabilidad en sus variaciones que podría ser explicado por un

correcto cumplimiento de los contribuyentes frente a sus obligaciones, pero en la realidad del Ecuador, donde precisamente en las transacciones comerciales se presentan varios nichos de evasión, detectados pero muy difícilmente controlados, esta tendencia más bien responde a una grave recesión de la producción interna.

2.4. Proceso actual devolución del IVA exportadores

El modelo de la mayoría de países y el adoptado por el Ecuador es el de gravar el consumo nacional con IVA en función del principio de imposición en destino, lo cual se refleja en la Ley de Régimen Tributario Interno al gravar con tarifa 0% de IVA los bienes que se exporten.⁴⁹

La Comunidad Andina de Naciones CAN, a través de su Tribunal de Justicia dentro de la interpretación prejudicial en los artículos 1 y 4 de la Decisión 388 para la *“Armonización de los Impuestos Indirectos como Incentivos a la Exportación de Bienes”* señaló que a fin de que proceda la devolución de impuestos indirectos, deben cumplirse los siguientes parámetros:

a. Puede efectuarse mediante un sistema de compensación o reembolso en los casos que determine cada país miembro.

b. Los países miembros adoptarán sistemas de control y comprobación de la documentación sustentatoria, que les permita asegurar que la exención, devolución, compensación, reembolso o suspensión de los impuestos indirectos se realice conforme a lo dispuesto en la Decisión 388.

c. Se encuentre supeditada a la demostración que haga el exportador de los montos correspondientes a los pagos por concepto de impuestos indirectos por él efectuados.

El proceso de devolución del IVA a los exportadores de bienes, beneficio otorgado por el Estado ecuatoriano y por ello dispuesto en la legislación tributaria en cumplimiento de la Decisión 388 de la CAN, ha ido en constante evolución, así tenemos:

El derecho a la devolución de IVA a exportadores está vigente desde el período fiscal mayo de 1999 y a partir de enero del año 2009, el Servicio de Rentas Internas viabilizó el "Sistema Automático de devolución de IVA por Internet" como un servicio

⁴⁹ Bustos Javier, “El Impuesto al Valor Agregado”, 47.

ofrecido a los sujetos pasivos del sector exportador de bienes que se encuentren registrados en el catastro del mismo.

Sin embargo para efectos de atención de solicitudes de devolución se deberá observar el plazo de prescripción, siendo este de 5 años a partir de la fecha de declaración original, respecto al tiempo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del IVA, la Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, dentro del Recurso No. 158-2004 de fecha 09 de mayo de 2006, publicado en el Registro Oficial No. 408 de 30 de noviembre de 2006, se ha pronunciado en el siguiente sentido: “NOVENO: En conformidad con el Art. 2415 de la Codificación del Código Civil, las acciones ejecutivas prescriben en cinco años, en tanto que las ordinarias en diez años, norma que se ha de aplicar cualquiera que sea la parte acreedora de las obligaciones. El primer caso se refiere a las obligaciones reconocidas, el segundo a aquellas que están sujetas a reconocimiento (...) En consecuencia, cabe aplicar al diferendo el plazo de cinco años antes mencionado”.

De la jurisprudencia citada, se colige que el derecho que la ley otorga a las personas naturales o jurídicas para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado, es un derecho que por inacción del poseedor del mismo, en base al principio de la seguridad jurídica, y en coherencia con la institución jurídica de la prescripción establecida en las normas ecuatorianas, se extingue en el lapso de cinco (5) años contados a partir de la fecha en que se realizó la declaración y pago de tal impuesto, esto en concordancia con el Art. 2415 del Código Civil que establece que ese lapso es, en general, de cinco (5) años para las acciones ejecutivas.

Mediante Resolución N° NAC-DGER2008-1040 de fecha 30 de julio del 2008, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 400 del 11 de agosto del 2008, se estableció el proceso simplificado para devolución de IVA a exportadores, posteriormente mediante Resolución N° NAC-DGER2008-1512 de fecha 24 de diciembre del 2008, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 497 de fecha 30 de diciembre del 2008, se estableció el “Procedimiento y Normas para la Devolución de IVA por Internet a los Exportadores de Bienes” con el propósito de agilizar el proceso de devolución y dotar de liquidez a este sector; así como, dar cumplimiento con los principios tributarios de: simplificación, celeridad y eficacia.

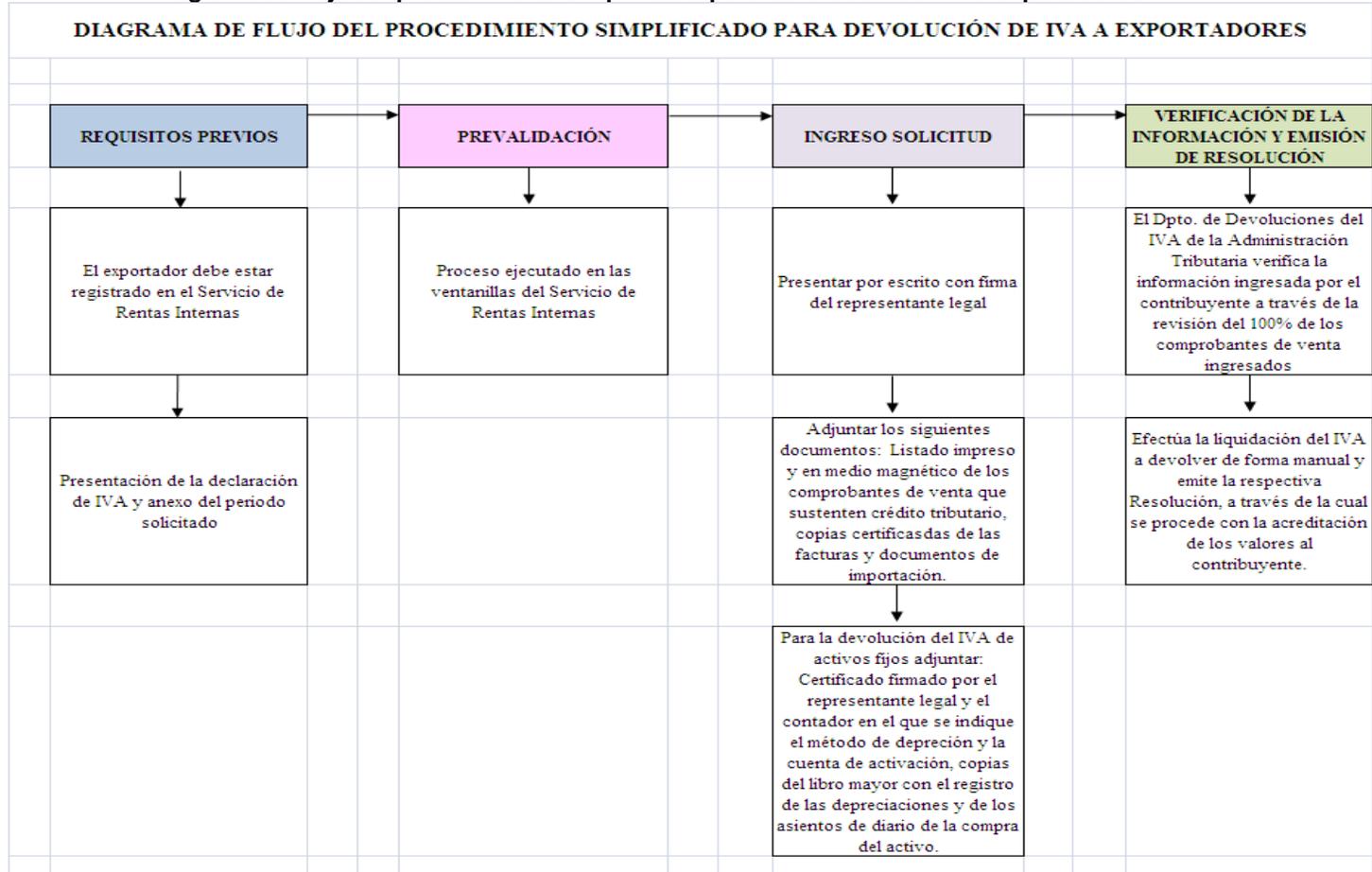
A través de estas resoluciones se establecen dos mecanismos para la devolución del IVA a los exportadores, dejando a decisión del contribuyente la elección del mismo, siendo estas:

1. **Por ventanilla.-** el proceso de devolución del IVA por parte de la Administración Tributaria se lo realiza en- un tiempo no mayor a 90 días, previa revisión de los comprobantes de venta respaldo del crédito tributario sujeto a devolución, de conformidad con el Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

A continuación se visualiza un diagrama de flujo del procedimiento de devolución del IVA por ventanilla a los exportadores de bienes, que constituye un resumen de lo señalado en la resolución N° NAC-DGER2008-1040:

Gráfico No. 5

Diagrama de flujo del procedimiento simplificado para devolución de IVA a exportadores



Fuente: Resolución Servicio de Rentas Internas N° NAC-DGER2008-1040

Elaboración: propia

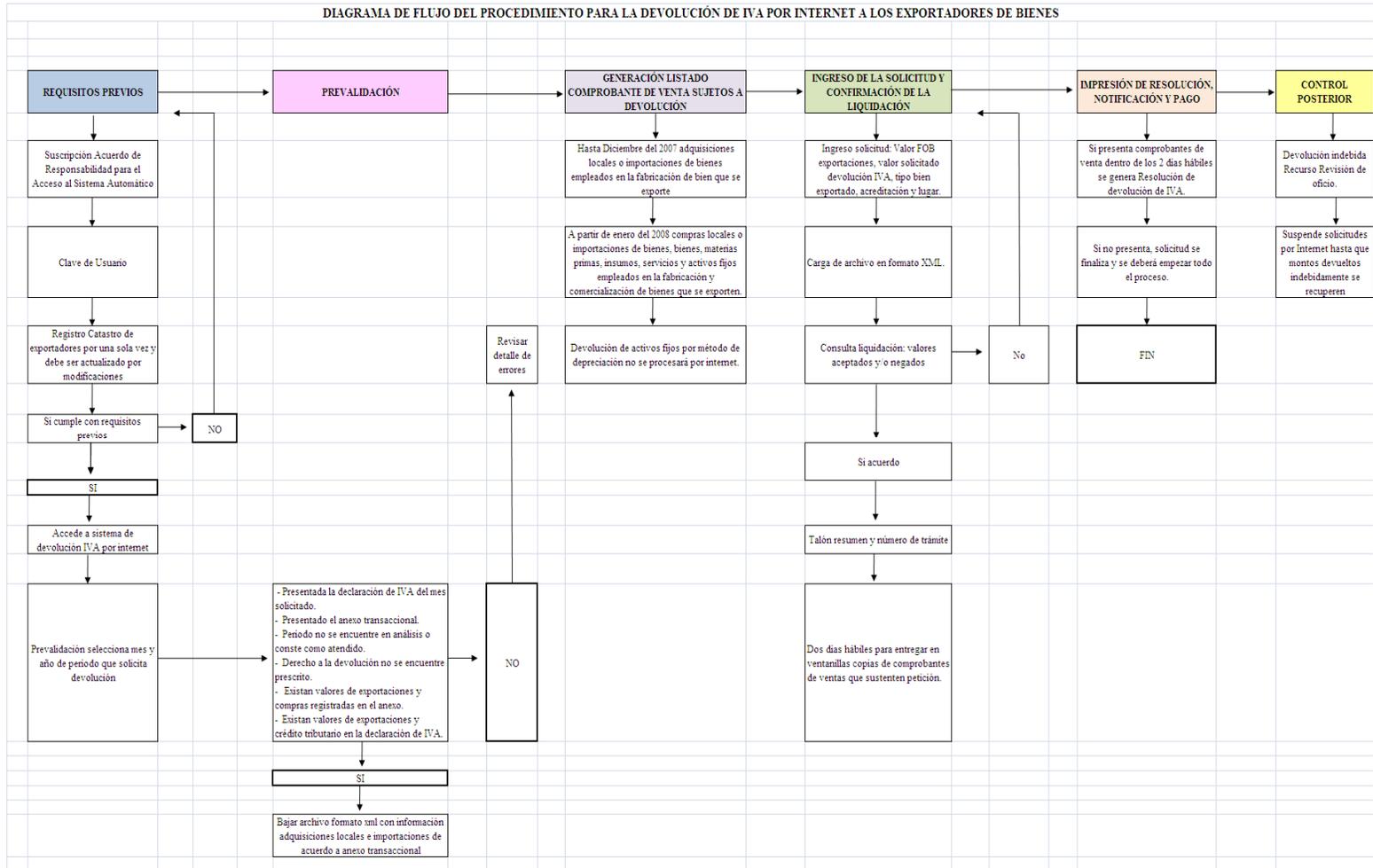
2. **Por internet.**-el proceso de devolución por parte de la Administración Tributaria se lo realiza en un tiempo de 2 días hábiles a partir de la aceptación por parte del contribuyente de la liquidación de devolución generada a través del sistema y la presentación de los comprobantes de venta sustento del crédito tributario. Para acceder a este mecanismo el contribuyente debe haber suscrito el “Acuerdo de Responsabilidad para el Acceso al Sistema Automático y presentación de solicitudes de devolución de IVA por Internet”.

En esta última resolución se establece que la Administración Tributaria se reserva el derecho de verificar a través de procesos de control posterior que los valores devueltos sean los correctos y si derivado de este proceso se verifican devoluciones indebidas se suspende la devolución por esta vía.

Este mecanismo fue diseñado con el fin de poder desarrollar un trabajo más eficiente, eficaz y económico propendiendo a lograr los objetivos propuestos por la Administración Tributaria y en consecuencia beneficiar al país.

A continuación se visualiza un diagrama de flujo del procedimiento de devolución del IVA por internet a los exportadores de bienes, que constituye un resumen de lo señalado en la resolución N° NAC-DGER2008-1512:

Gráfico No. 6
Diagrama de flujo del procedimiento para devolución de IVA por internet a exportadores de bienes



Fuente: Resolución Servicio de Rentas Internas N° NAC-DGER2008-1512

Elaboración: propia

La devolución de IVA por Internet para exportadores de bienes aplica a solicitudes de períodos desde enero del año 2008; en caso de desear solicitar la devolución de IVA de períodos correspondientes a diciembre del 2007 o períodos anteriores, se aplicará la normativa vigente a esa fecha, es decir que tendrán derecho a la devolución de IVA 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. En este caso, no procede la devolución del IVA pagado en la prestación de servicios ni en la comercialización de los bienes exportados, además la solicitud de devolución de estos períodos debe realizarse a través de su presentación en las ventanillas del SRI.

Posteriormente con la Ley de Equidad Tributaria publicada en el Registro Oficial 242 tercer suplemento del 29 de diciembre del 2007, el criterio de devolución de IVA se amplía, para lo cual se considera que tienen derecho a la devolución del IVA los exportadores, sean personas naturales o jurídicas, que hayan pagado y retenido dicho impuesto en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como en la adquisiciones de aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten. (Lo subrayado me pertenece)

Con relación a la exigencia que para tener derecho a la devolución del IVA, este debe haber sido pagado y retenido, esta obligación se establece únicamente para el IVA pagado en la adquisición de bienes que exporten, sin considerar igual exigencia para la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante, de conformidad con lo que dispone el artículo 57 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 172 de su reglamento.

Como se observa en el diagrama de flujo a través del método de devolución del IVA por internet, la Administración Tributaria otorga confianza al contribuyente, al permitir que sea él, quien seleccione las compras cuyo IVA está sujeto a devolución, el proceso es más ágil por cuanto la revisión de los comprobantes de venta se posterga para procesos de control posterior.

Sin embargo, derivado de estos procesos de control posterior efectuados por la Administración Tributaria se observan varias inconsistencias en las solicitudes de devolución efectuadas vía internet, que fueron expuestas por el ex Director General del

Servicio de Rentas Internas Eco. Carlos Marx Carrasco en una exposición realizada en el Colegio de Contadores en el año 2010, en donde se manifiesta que el 100% de los casos analizados presentan valores devueltos en exceso con porcentajes que oscilan entre el 1% al 10%, las principales causas de estas diferencias provienen de problemas que no pueden ser identificados por el sistema de devoluciones, tales como:

a. **Crédito Tributario.-** Se registra como crédito tributario el IVA de adquisiciones no relacionadas con la producción y/o comercialización, en lugar de enviarlos directamente al gasto ya que no constituyen crédito tributario. Base legal: Art. 57 y 72 LRTI.

b. **Exportaciones.-** Las exportaciones sobre las cuales se solicitó devolución de IVA se encuentran a valor CFR (costo + flete), cuando para el cálculo del valor a devolver se considera el valor FOB de las exportaciones. Base legal: Art. 172 RLRTI.

c. **Notas de crédito.-** En los archivos donde se detallan las compras que el contribuyente validó y subió a internet para solicitar la devolución del IVA, no se reportan en su totalidad las notas de crédito generadas en el período y conciliadas con la declaración del IVA, por lo cual se solicita devolución sobre un IVA no generado.

d. **Activos fijos.-** Se reportan compras de activos fijos como adquisiciones normales, sin considerar que la devolución del IVA de activos fijos tiene un tratamiento diferente de conformidad con el artículo 180 numeral 1 del RLRTI.

e. **Expedientes.-** Los expedientes presentados a la Administración Tributaria, no incluyen la totalidad de los comprobantes que sustentan las adquisiciones de las cuales se solicita la devolución del IVA.

Por las inconsistencias señaladas que denotan abuso en la solicitud de devolución del IVA por parte de los contribuyentes, la Administración Tributaria el 25 de enero del 2012 a través de la Resolución No. NAC-DGERCGC12-00033 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 636 del 08 de febrero del 2012, deroga las resoluciones antes citadas referentes a la devolución del IVA a los exportadores de bienes y se establece la devolución parcial de los valores solicitados conocida como 80/20, por cuanto del 100% del valor solicitado se devuelve en forma automática el 80% y una vez revisada y validada la documentación presentada por el contribuyente se devuelve el 20% restante, para lo cual el valor acreditado provisionalmente se imputa a los resultados que se obtuvieron en la respectiva resolución que establece el valor total a devolver.

En marzo de 2014 a través de la Resolución del SRI 156, Registro Oficial Suplemento 212, se hace una nueva actualización al esquema de devolución de IVA por internet, el cual se mantiene hasta la presente fecha y contempla lo siguiente:

- Suscripción de un nuevo "Acuerdo Electrónico sobre Liquidación Automática Provisional Previa a la Resolución de Devolución de Impuesto al Valor Agregado (IVA) a Exportadores de Bienes", mismo que puede ser suscrito y aceptado electrónicamente por todos aquellos exportadores que ya se encuentren registrados en el catastro, o de forma manual y también electrónica, para los exportadores que se adhieran por primera vez al esquema.

- Se modifica el porcentaje de devolución provisional permitido dentro del sistema de devoluciones de IVA por Internet. El valor de IVA a devolver que procesa el aplicativo de Internet será del 50% al 90% del valor solicitado, para lo cual el Servicio de Rentas Internas analizará los indicadores de riesgo detectados dentro de sus procesos de control. Es decir que si antes el sistema le liquidaba \$1000, actualmente a esos \$1000 se aplicará el 90% para obtener un nuevo valor de \$900, o en su defecto aplicará el porcentaje provisional asignado. Para la devolución del valor restante se procederá a efectuar un análisis manual, el cual no requiere del ingreso de una nueva solicitud. El análisis manual procederá únicamente cuando se haya cumplido el proceso de entrega de requisitos.

- Presentación por parte del contribuyente de requisitos adicionales al talón de liquidación y a las copias certificadas de los comprobantes de venta (adquisiciones) que sustenten la solicitud de devolución, siendo estos:

- Copias certificadas de los medios de pago (giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques) generados por medio de una entidad del sistema financiero para transacciones superiores a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América (UDS 5,000.00).

- Listado impreso y en medio de almacenamiento informático de los comprobantes de venta que soportan la transacción comercial de los bienes objeto de exportación, de acuerdo al formato publicado en la página web del Servicio de Rentas Internas www.sri.gob.ec el cual deberá estar firmado por el exportador (persona natural, representante legal o apoderado) y por el contador.

- Reporte de prevalidación correspondiente.

2.5. Riesgos inherentes del proceso de devolución

Los riesgos originados en el proceso de devolución efectuado por internet a los exportadores de bienes, proceso actual que mantiene la Administración Tributaria, se presentan para ambos sujetos de la obligación tributaria; así tenemos:

2.5.1. Para el sujeto activo que es el Estado representado por el Servicio de Rentas Internas, el riesgo se presenta al efectuar una posible devolución indebida del impuesto al valor agregado, proveniente de un crédito tributario inexistente, producto de los siguientes hechos:

a. Compras sin respaldo documental.- En el artículo 9 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios se establece:

“Sustento del crédito tributario.- Para ejercer el derecho al crédito tributario del impuesto al valor agregado por parte del adquirente de los bienes o servicios, se considerarán válidas las facturas, liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios y los documentos detallados en el Art. 4 de este reglamento, siempre que se identifique al comprador mediante su número de RUC, nombre o razón social, denominación o nombres y apellidos, se haga constar por separado el impuesto al valor agregado y se cumplan con los demás requisitos establecidos en este reglamento”.

En el proceso de devolución automática el contribuyente debe entregar los comprobantes de venta que sustentan el crédito tributario con posterioridad a la liquidación previa y acreditación efectuada por la Administración Tributaria, lo que implica que puedan existir adquisiciones no sustentadas en comprobantes y sobre las cuales ya se realizó la devolución.

b. Compras cuyo IVA no constituye crédito tributario.- El artículo 57 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece el derecho a crédito tributario por todas las adquisiciones de bienes y servicios empleados en la producción y comercialización de los bienes exportados, el riesgo se presenta por la inclusión de adquisiciones de bienes o servicios no relacionados con la producción y comercialización antes señalada, ya que en la devolución se pueden incluir erogaciones de gastos administrativos, las mismas que no otorgan derecho a crédito tributario y por lo tanto el IVA generado en estas compras debe ser enviado directamente al gasto, como por ejemplo: honorarios pagados a profesionales

por asesorías, alimentación del personal administrativo, servicio telefónico del área administrativa, entre otros.

c. Adquisiciones no relacionadas con la producción y comercialización de los bienes exportados.- Existen contribuyentes que los bienes exportados también los comercializan en el mercado local; sin embargo, las adquisiciones de bienes y servicios empleados en la producción y comercialización de estos bienes si bien constituyen crédito tributario de conformidad con el artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no le otorgan el derecho a la devolución del IVA al no estar directamente relacionados con el bien exportado, así tenemos: el pago de comisiones por ventas locales, arriendo de bodegas o locales para el almacenamiento o exhibición de productos comercializados localmente, entre otros, por lo que estas adquisiciones no deben ser incluidas dentro de la solicitud de devolución y los contribuyentes deben mantener un control adecuado y de ser posible contabilizarlo por separado del crédito tributario por bienes de exportación.

d. Adquisiciones con respaldo documental que no cumple requisitos.- El artículo 9 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios antes citado, señala que para tener derecho a crédito tributario los comprobantes de venta que lo respaldan deben cumplir con los requisitos señalados en el reglamento, en la devolución se pueden incluir adquisiciones sustentadas en comprobantes que no cumplen con los requisitos preimpresos y de llenado señalados en los artículos 18,19, 20 y 22 del reglamento antes mencionado, entre los principales: la identificación del comprador mediante su número de RUC, nombre o razón social, denominación o nombres y apellidos, que se haga constar por separado el impuesto al valor agregado, la fecha de emisión, que se encuentren emitidos dentro del plazo de vigencia, requisitos indispensables para que los documentos constituyan sustento de crédito tributario.

Adicionalmente, existen requisitos específicos señalados en el reglamento para ciertos comprobantes como es el caso de las liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios en donde en el último inciso del artículo 13 señala que: “Las liquidaciones de compra emitidas a contribuyentes que se encuentren inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) a la fecha de la transacción, no servirán para sustentar crédito tributario (...) de impuesto al valor agregado”.

El adquirente, en este caso el exportador, de conformidad con el artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno referente a la emisión de comprobantes de venta, es

quien debe consultar en los medios que ponga a su disposición el Servicio de Rentas Internas, la validez de los comprobantes sin que pueda argumentar desconocimiento para pretender aplicar crédito tributario con documentos no autorizados.

e. Transacciones con IVA 12% no retenido.- Para que los exportadores tengan derecho a la devolución deben haber pagado y retenido el IVA en la adquisición de los bienes y servicios empleados en la producción y comercialización de los bienes exportados, al respecto en el artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece que los exportadores actuarán como agentes de retención por la totalidad del IVA pagado, condición que deben cumplir para solicitar la devolución del IVA.

f. IVA 12% cargado al gasto.- La Administración Tributaria para la devolución del IVA basa su análisis en la revisión de la documentación de soporte; sin embargo, el riesgo se puede generar al momento que este IVA haya sido registrado contablemente como parte del costo o gasto deducible para el impuesto a la renta y adicional se solicite la devolución del mismo, lo cual solo podrá ser identificado con la revisión de los registros contables del crédito tributario del cual se solicita su devolución.

g. Compras sin sustento del hecho económico.- El segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario en relación a la calificación del hecho generador señala:

“Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

En la actualidad los controles establecidos por la Administración Tributaria han dado lugar a que la evasión fiscal tome otra dirección, a través de la creación de empresas fantasmas⁵⁰ e inexistentes⁵¹, el riesgo surge por cuanto a través de la utilización de estas empresas se realizan supuestas compras por montos significativos, de las cuales se emite el respectivo comprobante de venta e incluso en algunos casos existe el pago de los mismos,

⁵⁰ LORTI, art. 25: Definición empresa fantasma o supuesta.- (...)aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.(...)

⁵¹ LORTI, art. 24: Definición empresa inexistente.- (...) aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda.

sin embargo, no se puede verificar la transferencia real del bien o la prestación del servicio por el cual se facturó. Estas empresas permanecen por un tiempo en el mercado, dentro del cual cumplen con sus obligaciones y después desaparecen, en la normativa tributaria la realización de actos simulados se encuentra tipificada como defraudación y además se establece como costos o gastos no deducibles aquellos que se respalden con comprobantes de venta emitidos por estas empresas. La Administración Tributaria en aplicación del artículo 17 antes citado, para minimizar este riesgo establece la bancarización⁵² a través de la cual los pagos de las operaciones de más de cinco mil dólares se debe realizar con la utilización del sistema financiero, con ello el ente de control verifica en las transacciones no solo el cumplimiento de las formas jurídicas sino el cumplimiento de las condiciones económicas, verificando la realidad de la transacción.

Con relación a los riesgos expuestos muchos de ellos se originan por cuanto los comprobantes de venta que respaldan el IVA pagado por el exportador, no cumplen con todos los requisitos señalados en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, al respecto si bien existe norma expresa que subsane estas deficiencias como lo estipula el artículo 183 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que señala:

“Deficiencia de facturas.- En el caso de deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo del crédito tributario el original o copias simples de los comprobantes de retención tanto del impuesto a la renta como del impuesto al valor agregado que acrediten fehacientemente el pago del impuesto. (...)”.

Esta disposición tiene aplicación cuando el tema en discusión es el pago o no del impuesto y no cuando lo que se pretende analizar es el derecho a la devolución en virtud de normas legales y reglamentarias, en relación a este tema existe abundante jurisprudencia, “la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia ha sentado el criterio de que para devolver el IVA es necesario que se cumplan los requisitos señalados en la ley y en los reglamentos y que compete a la administración el examen de los mismos, sostener lo contrario llevaría al riesgo de aceptar peticiones que carezcan de sustentación. Así consta en las sentencias 102-2002 (R.O. 265, 3-II-2004), 67-2003 (R.O. 427, 23-IX-2004), 180-2003 (R.O. 439, 11-X-2004), fallos de triple reiteración que constituyen precedente que de

⁵² LORTI, art. 103 tercer y cuarto incisos.

manera obligatoria deben observar los Tribunales Distritales de lo Fiscal (...)”⁵³, por lo expuesto la observancia de las normas reglamentarias son de carácter obligatorio y el cumplimiento de las mismas no puede ser considerado como meras formalidades, siendo responsabilidad de quien se adjudica ser beneficiario de la devolución del impuesto pagado, verificar el cumplimiento de los requisitos señalados en los comprobantes de venta, únicos documentos de soporte válidos para solicitar la devolución del IVA pagado.

2.5.2. Para el sujeto pasivo, en el caso que nos compete los exportadores, el riesgo se presenta por:

a. **La subjetividad en la que está inmerso el proceso de devolución.**- Por cuanto a pesar de denominarse un proceso automatizado, éste se encuentra sujeto a la revisión de los documentos que respaldan el crédito tributario, objeto de devolución, por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria, quienes después de efectuar la revisión del total de la documentación elaboran la liquidación definitiva y re liquidan el valor a devolver.

Adicionalmente, la devolución automática se somete a un segundo proceso de revisión a través del control posterior contemplado en la disposición cuarta de la resolución No. NAC-DGERCGC14-00156 publicada en el Registro Oficial Suplemento 212 el 26 de marzo de 2014, en donde expresamente se menciona:

“De conformidad con las facultades de esta Administración Tributaria, se podrá realizar un proceso de control posterior y comprobación de la documentación que sustente el monto del IVA devuelto.”

Si bien en la normativa tributaria se dispone que el derecho a la devolución surge por el IVA pagado en las adquisiciones de bienes y servicios empleados en la producción y comercialización de los bienes exportados, al ser tan amplios y diversos los procesos de producción de la gran variedad de productos exportados y no mantener una matriz insumo producto por cada uno de ellos, que sirva de parámetro para la identificación y determinación de las adquisiciones que le otorgan derecho al crédito tributario a los

⁵³ Ecuador. Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, Primera Sala, [Juicio No. 17501-2008-26069-4155-MC que sigue Jaramillo Díaz Carlos Dr. Procurador y Representante Legal de la Alcaldía del Distrito Metropolitano de Quito en contra de Director General del SRI, por devolución de IVA], 12 de julio de 2013.

exportadores, la devolución de este IVA queda a expensas del conocimiento y experiencia que tenga cada funcionario y que no siempre podría ser el adecuado.

b. **Comprobantes rechazados por cruces efectuados por el sistema.-** Los comprobantes rechazados por el sistema incluyen aquellas adquisiciones sobre las cuales no se ha realizado la retención en la fuente del 100% del impuesto al valor agregado, las que al ser revisadas corresponden a adquisiciones efectuadas a contribuyentes especiales y sobre los cuales no procede retención; sin embargo, el contribuyente no tendría opción para reclamar sobre la devolución de éste crédito tributario en la emisión de la liquidación previa generada a través de los medios tecnológicos que dispone el Servicio de Rentas Internas, siendo sus únicas opciones aceptar o rechazar esta liquidación, al rechazarla nuevamente puede ingresar una solicitud cuyos resultados serían los mismos, ya que los cruces efectuados por el sistema no se modifican.

c. **Saldos pendientes de devolución.-** El último inciso del artículo 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone:

“El valor que se devuelva por concepto de IVA a los exportadores en un período, no podrá exceder del 12% del valor en aduana de las exportaciones efectuadas en ese período. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado por el exportador en base a exportaciones futuras”.

Es decir, si el IVA originado por las compras del período solicitado es mayor al 12% del valor en aduana (costo + seguro + flete) de las exportaciones de ese período, este saldo quedaría pendiente para ser devuelto en una futura solicitud; sin embargo, no existe un medio a disposición del contribuyente que permita controlar y verificar la devolución de este saldo, teniendo que mantenerlo a través de registros extracontables de fácil manipulación y escaso control.

d. **Sanciones establecidas.-** El numeral 14 del Art. 344 del Código Tributario considera como defraudación tributaria a la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.

El artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno referente al IVA pagado en actividades de exportación, dispone:

“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”.

Adicionalmente, en la disposición general quinta de la resolución No. NAC-DGERCGC14-00156 publicada en el Registro Oficial Suplemento 212 el 26 de marzo de 2014 referente a las normas que regulan el procedimiento para la devolución del IVA, a través de internet, a los exportadores de bienes, con relación a las sanciones establece:

“Los datos consignados por los exportadores en las solicitudes de devolución del IVA y documentos anexos, serán de su exclusiva responsabilidad, sin perjuicio de las acciones administrativas, civiles y penales que pudieran iniciarse, por información inexacta o falsa que cause perjuicio o induzca a error o engaño a la Administración Tributaria, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno”.

Es decir, que la devolución de IVA que induzca a error o engaño a la Administración se encuentra tipificada como una defraudación y la sanción por el cometimiento de la misma de conformidad con los incisos cuarto y quinto del artículo 345 del Código Tributario conlleva a la reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años y una multa equivalente al doble de los valores que le hayan sido devueltos indebidamente.

Adicionalmente, se establece que en el caso de personas jurídicas o cualquier otra entidad que constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae en su representante legal, contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, sí se establece que su conducta ha sido dolosa, por lo que nuevamente el establecimiento de la conducta dolosa y la obtención indebida queda a la subjetividad de las personas competentes que deben juzgar la misma.

CAPÍTULO TRES

Procedimientos técnicos y tributarios para la devolución del IVA

La devolución del IVA a los exportadores de bienes constituye un estímulo o beneficio otorgado a este sector, por lo que su solicitud no debe ser considerada como un reclamo por pago indebido o pago en exceso.

Al respecto, la jurisprudencia ha señalado que la devolución del IVA corresponde a un pago debido y no a un pago indebido. No es un pago indebido por cuanto no se configura en el presupuesto legal para configurarlo como tal, (...) el pago indebido de acuerdo a lo que señala el Código Tributario (...), es aquel que se realiza por:

- a) un tributo no establecido legalmente;
- b) un tributo del que haya exención por mandato legal;
- c) el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria;
- d) el satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.

En consecuencia, al no enmarcarse en ninguno de estos presupuestos y mas bien, constituir claramente un beneficio tributario en razón a consideraciones económicas o sociales, el criterio establecido por la Corte, es claro al determinar que la devolución del IVA es solamente un mecanismo de recuperación de tributos pagados legalmente, un estímulo a ciertas actividades o una compensación a ciertas condiciones.⁵⁴

Al respecto de lo expuesto, la doctrina referente a la devolución del IVA, establece:

“El derecho reconocido al sujeto pasivo al reembolso del importe pagado indebidamente presupone que ha sufrido merma patrimonial equivalente, que representa un empobrecimiento ilegal que constituye el fundamento del reembolso (Villegas y Ferreiro Lapatza)” “Esto no siempre sucede con el IVA y los impuestos al consumo en general dando lugar a la necesidad de armonizar la situación con el principio de la devolución por el fisco de los impuestos recibidos indebidamente”.⁵⁵

“Si no se recupera el crédito tributario acumulado, se causa empobrecimiento de esos sujetos y, en contrapartida, el enriquecimiento del Estado con el recaudo excesivo del impuesto que no se devuelve. Al causar empobrecimiento por efecto del IVA no

⁵⁴ Benítez Mayté, “Análisis jurisprudencial de la devolución del Impuesto al Valor Agregado”, (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, 2014), 106 - 9.

⁵⁵ Toscano Soria Luis, “Devolución del pago en exceso del IVA”, primera edición, (Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2005), 24.

recuperado, se ha desnaturalizado al impuesto pues ha perdido la “neutralidad” en el proceso económico, al incidir indebidamente sobre sujetos pasivos de menor capacidad económica y provocar incluso en el largo plazo su desaparición, consecuencia que no constituye objeto de la imposición general al consumo”.⁵⁶

El sistema tributario que se encuentra normado en la Constitución Política del Ecuador establece que éste debe orientarse a disminuir las desigualdades económicas entre la población, garantizando una mayor justicia social, al considerar que una de las características del IVA es la de ser un impuesto neutral, su aplicación debe alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos, es decir, alterar lo menos posible la demanda y oferta de bienes y servicios.

La Administración Tributaria en aplicación de la facultad resolutoria atiende las solicitudes por devoluciones del IVA presentadas por los exportadores, para lo cual realiza el análisis de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y de la información que posee en sus bases de datos, así como, de otros documentos que existan en poder de terceros.

Como resultado de este proceso, la Administración Fiscal emite una resolución estableciendo el valor que tiene derecho a reintegrarse por concepto de IVA, razón por la cual, es imprescindible que el exportador conozca la normativa aplicable y los procedimientos efectuados para establecer este monto, otorgando un tratamiento adecuado al crédito tributario, en lugar de mantenerlo sobre valorado en el activo de sus compañías, ocasionando pagos adicionales como los que se pueden generar en el cálculo del anticipo de impuesto a la renta, estos procedimientos conjuntamente con su normativa legal, se anotan a continuación:

3.1. Procedimientos para el Exportador

Con la publicación de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00156 del Servicio de Rentas Internas en el Registro Oficial Suplemento 212 el 26 de marzo del 2014, los exportadores de bienes únicamente pueden solicitar la devolución del impuesto al valor agregado (IVA) a través de la página web institucional del Servicio de Rentas Internas www.sri.gob.ec.; sin embargo, sin perjuicio de lo establecido, la solicitud de devolución

⁵⁶ *Ibíd*, 34.

del IVA deberá ser presentada físicamente en las oficinas del Servicio de Rentas Internas, en los siguientes casos:

- a) Cuando se presente la solicitud de devolución del IVA por primera vez; o,
- b) Cuando se presente solicitudes respecto de las siguientes exportaciones, que constituyen causas que no pueden ser analizadas por medio de un sistema informático y requieren de una revisión más minuciosa, siendo estas:
 - b.1. Exportaciones de bienes cuya producción o elaboración sea por periodos cíclicos;
 - b.2. Conclusión del régimen aduanero de admisión temporal para perfeccionamiento activo en la modalidad del programa de maquila;
 - b.3. Alcances a la solicitud de devolución del IVA;
 - b.4. Cuando la solicitud se refiera a saldos de activos fijos por depreciación, pendientes de devolución;
 - b.5. Exportaciones por periodos anteriores a enero del 2008; y,
 - b.6. Sociedades que soliciten devolución del IVA por los valores a los que tienen derecho como exportadores, a consecuencia de procesos de absorción o fusión societaria y los herederos o legatarios, por los derechos del causante.

La Administración Tributaria devuelve el IVA a través de Notas de Crédito, Acreditación en la cuenta del beneficiario, u otras formas de pago establecidas en el Código Orgánico Tributario, para ello el contribuyente debe haber presentado su declaración de IVA mensual y el anexo de la información correspondiente al periodo por el cual solicita devolución.

3.1.1. Requisitos previos a la solicitud de la devolución del IVA

Para que los exportadores de bienes obtengan la devolución del IVA, deben cumplir con los siguientes pasos:

1. Obtener la clave de usuario para acceder a los servicios electrónicos del procedimiento de devolución del IVA a través de internet. La clave del usuario tendrá el carácter de personal, secreta e intransferible.
2. Cumplir con todas las formalidades aduaneras relacionadas al perfeccionamiento de la exportación definitiva, para lo cual todas las exportaciones de las

cuales se solicita su devolución deben estar respaldadas con la Declaración Aduanera de Exportación Definitiva identificada con código informático 40.

3. Encontrarse inscrito en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) en estado activo y en el catastro del sistema de "devoluciones del IVA por internet", para lo cual deberá presentar el "formulario de registro" y el "acuerdo sobre liquidación automática provisional, previo a la resolución de devolución del IVA a exportadores de bienes", los mismos que se encuentran publicados en la página web institucional www.sri.gob.ec.

El formulario de registro deberá incluir la siguiente información:

- a) Dirección de correo electrónico para notificaciones;
- b) Dirección física para notificaciones;
- c) Números telefónicos de contacto;
- d) Número de cuenta bancaria a nombre del beneficiario (en el caso de que la forma de pago solicitada sea mediante acreditación en cuenta); y,
- e) Demás información que requiera la Administración Tributaria y que conste en el formulario de registro.

El registro en el catastro deberá ser realizado por una sola vez y la información consignada en este deberá ser actualizada siempre que el sujeto pasivo realice alguna modificación en los datos registrados en el mismo.

4. Haber presentado la respectiva declaración del IVA y anexo, correspondientes al periodo sobre el cual se pretende solicitar la devolución del IVA.

5. Que el derecho a la devolución de IVA por el mes solicitado no se encuentre prescrito.

6. Haber efectuado el correspondiente proceso de "prevalidación" a través de la página web institucional www.sri.gob.ec o en las oficinas del Servicio de Rentas Internas a nivel nacional.

Mediante ésta prevalidación se verificará electrónicamente la validez de los comprobantes de venta cargados en el anexo transaccional simplificado (ATS) y la información contenida en las respectivas declaraciones del IVA realizadas por el exportador.

La prevalidación deberá ser efectuada una sola vez por el exportador de forma previa al ingreso de la primera solicitud de devolución del IVA, para ello se debe ingresar

al sistema de devoluciones del IVA por internet, opción prevalidación y seleccionar el mes y año del período fiscal por el que solicita la devolución. El Servicio de Rentas Internas ejecutará las siguientes validaciones automáticas:

- a) Que se encuentre presentada la declaración del IVA del mes solicitado.
- b) Que se encuentre presentado el anexo transaccional del mes solicitado.
- c) Que respecto del periodo solicitado no se encuentre presentada una solicitud en análisis o conste como atendida.
- d) Que el derecho a la devolución del IVA por el mes solicitado no se encuentre prescrito.
- e) Que en la declaración del IVA presentada, existan valores de exportaciones y crédito tributario sobre los cuales se pueda calcular un valor a devolver.
- f) Que existan valores de exportaciones y compras registrados en el anexo transaccional.
- g) Otras validaciones que se establezcan en el sistema de devolución del IVA, que permitan demostrar la veracidad y pertinencia de los datos proporcionados por el exportador.

Si la validación automática fuere exitosa, el sistema creará un archivo en formato extensible Markup Language (XML). El documento podrá ser generado a través de la opción "descarga archivo", y en el mismo constará el listado de comprobantes de venta sujetos a devolución.

El archivo XML creado una vez realizada la validación exitosa, podrá ser abierto mediante el aplicativo DIMM, en el cual deberá seleccionarse los registros correspondientes a los comprobantes de venta que correspondan a adquisiciones locales e importaciones de bienes que se exporten; o bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten y sobre los cuales desea solicitar la devolución del IVA. Posteriormente, el contribuyente deberá seleccionar la opción "guardar XML" para que un nuevo archivo que contenga el listado de comprobantes de venta sujetos a devolución sea generado.

3.1.2. Procedimiento para solicitar la devolución del IVA por internet

El exportador deberá realizar lo siguiente:

1. Una vez que el exportador haya realizado lo enunciado en los numerales precedentes, efectuará la solicitud de devolución del IVA a través de la página web del Servicio de Rentas Internas, www.sri.gob.ec; en la cual adicional a la información requerida, se adjuntará el nuevo documento en formato XML previamente generado por el exportador.

2. Posteriormente, la información será procesada con validaciones lógicas y matemáticas por el sistema del Servicio de Rentas Internas, a través del cual se enviará al correo electrónico registrado por el contribuyente en el catastro del sistema, la liquidación previa generada a través de los medios tecnológicos.

3. La liquidación previa podrá ser aceptada o rechazada por el exportador a través del portal web del www.sri.gob.ec. El rechazo de la liquidación previa dará fin al proceso, sin perjuicio que el exportador pueda presentar una nueva solicitud.

Si la liquidación previa generada es aceptada por el exportador, el sistema creará un número de trámite y un documento resumen de liquidación.

4. A partir de la fecha de aceptación, el exportador dispondrá de dos (2) días hábiles para presentar en las agencias del Servicio de Rentas Internas a nivel nacional, los documentos requeridos por la Administración Tributaria, que se detallan más adelante.

Una vez que se cumpla con los requerimientos solicitados por ésta Administración Tributaria, el SRI generará automáticamente una nueva liquidación que contendrá el valor del IVA a ser devuelto provisionalmente, este porcentaje provisional a devolverse será del 50% al 90% del valor solicitado por el contribuyente, para lo cual el Servicio de Rentas Internas analizará los indicadores de riesgo detectados dentro de sus procesos de control y de conformidad con el inciso tercero del artículo 172 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, posteriormente la Administración Tributaria efectuará el análisis correspondiente en relación al periodo solicitado, a efectos de resolver dicho trámite dentro de los plazos legales y de acuerdo al procedimiento determinado, sin necesidad, para estos casos, que el exportador presente una solicitud de devolución adicional, sobre el mismo periodo.

La Administración Tributaria efectuará el análisis correspondiente de la documentación ingresada en relación al periodo solicitado, a efectos de resolver y notificar la resolución de dicho trámite dentro del plazo previsto en el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno. El valor acreditado provisionalmente se imputará a los

resultados que se obtuvieren en la respectiva resolución que establezca el valor total a devolver.

En caso que el exportador no presente la documentación requerida dentro del plazo establecido, la solicitud de devolución del IVA será finalizada automáticamente, dejando a salvo el derecho del exportador de solicitar nuevamente la devolución del IVA dentro del sistema de devoluciones del IVA por internet, de ser el caso.

3.1.3. Documentos a adjuntar

El exportador como anexo al trámite previamente generado por el sistema debe adjuntar los siguientes documentos:

a) Documento resumen de la liquidación impreso.

b) Copias certificadas de los comprobantes de venta de adquisiciones locales e importaciones (declaraciones aduaneras únicas, declaraciones aduaneras de importación y/o declaraciones aduaneras simplificadas de importación), que sustenten la petición y que correspondan al listado de adquisiciones e importaciones generado previamente (documento en formato XML). Cuando correspondan a comprobantes de venta emitidos mediante mensaje de datos, únicamente deberá presentarse un listado de los mismos.

c) Copias certificadas de los medios de pago (giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques) que justifiquen la utilización de cualquier institución del sistema financiero, para realizar el pago de cada caso entendido, superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América (USD 5.000,00), conforme lo establece la normativa tributaria aplicable.

d) Listado impreso y en medio de almacenamiento informático de los comprobantes de venta que soportan la transacción comercial de los bienes objeto de exportación, de acuerdo al formato publicado en la página web del Servicio de Rentas Internas www.sri.gob.ec el cual deberá estar firmado por el exportador (persona natural, representante legal o apoderado) y por el contador.

e) Reporte de prevalidación correspondiente.

3.2. Procesos empleados por la Administración Tributaria

Para determinar el valor a devolver por concepto de IVA a los exportadores, la Administración Tributaria realiza el análisis de cuatro componentes, siendo estos: los

comprobantes de venta, la declaración de IVA del mes solicitado, el crédito tributario acumulado y las exportaciones efectuadas en el período, como lo veremos en el capítulo IV de esta tesis a través de un ejercicio práctico; sin embargo, en el presente subcapítulo se describen los procedimientos técnicos y tributarios empleados por la Administración Tributaria para el análisis de las cuentas o partidas que intervienen en la devolución del IVA a los exportadores de bienes, siendo estas:

3.2.1. Exportaciones

Las exportaciones que hubiere realizado el contribuyente deberán ser debidamente declaradas, informadas en el Anexo Transaccional y, para efectos de la devolución, su validez se verificará en la base del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador SENAE con los datos de números de refrendo ingresados en el anexo.

La Decisión No. 671 de la Comunidad Andina, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1520, de fecha 13 de Julio del 2007, la cual entró en vigencia el 1 de Junio del 2010, define a la exportación de la siguiente manera:

“Exportación.- Es la salida física de las mercancías en libre circulación del territorio aduanero comunitario a un tercer país o a una zona franca ubicada en el mismo territorio aduanero comunitario. También se considera exportación las demás operaciones expresamente contempladas como tales en la presente Decisión”.⁵⁷

Partiendo de esta definición y para verificar que la exportación, es decir la salida física de la mercancía del territorio aduanero, sea real y se haya concretado, es importante considerar que las exportaciones deben estar registradas en un Comprobante de Venta, en la Declaración Aduanera Única y en sus guías de embarque, todos estos documentos deben corresponder al contribuyente, al producto exportado y su valor en aduana debe ser el mismo que consta en el listado presentado por el exportador que solicita la devolución. Al respecto se debe aclarar que la declaración aduanera para que sea válida debe estar

⁵⁷ Ecuador, Servicio Nacional de Aduana, SENAE. “Resolución No. SENAE-DGN-2012-0336-RE: Regulaciones provisionales para el régimen aduanero de exportación definitiva”, Registro Oficial, No. 825 (7 de noviembre de 2012).

identificada con código 40, por cuanto aquella identificada con código 15 constituye una “orden de embarque” que no implica necesariamente que la exportación se haya efectuado.

Estas mercancías declaradas para la exportación bajo código informático 15, deben abandonar el territorio aduanero ecuatoriano hasta 30 días calendario siguientes a la aceptación electrónica de la misma, si las mercancías amparadas por dicha declaración, no hubieren ingresado a la Zona Primaria ésta quedará sin efecto al fenecer dicho plazo, debiendo generarse una nueva declaración, motivo por el cual se aceptan para devolución únicamente las declaraciones que se encuentren con código 40.

En las exportaciones la Administración Tributaria verifica el cumplimiento del último inciso del artículo 172 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que señala:

“El valor que se devuelva por concepto de IVA a los exportadores en un período, no podrá exceder del 12% del valor en aduana de las exportaciones efectuadas en ese período. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado por el exportador en base a exportaciones futuras”.

Para analizar el procedimiento empleado por el Servicio de Rentas Internas en las exportaciones lo dividimos en dos segmentos: el límite del valor a devolver y el saldo que no fue objeto de devolución.

Para ello, adicional a la verificación de la documentación de respaldo es necesario se revise que los ingresos registrados en la declaración de Impuesto a la Renta cuadren con los declarados en Impuesto al Valor Agregado, y estos a su vez con los saldos de mayores contables y los reportes de ventas, a fin de evitar inconsistencias que generen una devolución parcial o negación de los valores solicitados.

En cuanto al límite del valor a devolver, es importante señalar que uno de los principales cambios tributarios producto del Código de Producción, Comercio e Inversiones es el límite de la devolución de IVA por exportaciones, el cual corresponde al 12% del *valor en aduana*, el mismo que está conformado por el valor de la transacción más los costos del transporte y seguro realizados en el período, lo cual incrementa el monto de sus ventas al exterior y les otorga una ventaja a los exportadores, ya que si comparamos con los comercializadores locales el servicio de transporte de carga empleado en el traslado de la mercadería hacia los lugares de expendio, está gravado con tarifa 0% de IVA, por lo que no surge el derecho a compensarse con el IVA 12% pagado en las adquisiciones de los

bienes vendidos, mientras que para los exportadores este rubro forma parte de la base imponible para determinar el límite a devolver.

Para establecer el saldo que no fue objeto de devolución y que será recuperado por el exportador en base a exportaciones futuras, lo observaremos a través del siguiente ejemplo:

Cuadro No. 6
Saldo a devolver con futuras exportaciones

Descripción	Referencia	Valor
		(expresados en dólares)
IVA a devolver del mes	(a)	15.000,00
12% Valor en aduana de las exportaciones	(b)	10.000,00
IVA que se devuelve	(c)	10.000,00
Saldo IVA mes para devolver con futuras exportaciones	d=(a-b)	5.000,00

Fuente: Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno

Elaboración: propia

Los USD 5.000,00 constituyen el valor que deberá ser devuelto por la Administración Tributaria al exportador en la próxima solicitud de devolución que realice, siempre que exista suficiente IVA generado por las adquisiciones realizadas, caso contrario continuará acumulándose.

3.2.2. Compras locales e Importaciones

En cuanto a las adquisiciones efectuadas por el exportador de flores, el Servicio de Rentas Internas verifica el cumplimiento de lo señalado en el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 172 de su reglamento, que señalan:

Art. 72 LRTI: “Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el Impuesto al Valor Agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado” (el subrayado me pertenece)

Art. 172 RLRTI: “Para que los exportadores de bienes obtengan la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado, y retenido en los casos previstos en la Ley de

Régimen Tributario Interno y este Reglamento, en la importación o adquisición local de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos, empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, que no haya sido utilizado como crédito tributario o que no haya sido reembolsado de cualquier forma”. (el subrayado me pertenece)

Es decir, únicamente se devolverá el IVA pagado por las adquisiciones señaladas en la normativa tributaria que estén directamente relacionadas con la flor exportada, para ello la Administración Tributaria con las copias de los comprobantes de venta que sustentan los valores solicitados de devolución de IVA, revisa lo siguiente:

1.- De conformidad con lo expuesto en el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 172 de su reglamento ya citados, verifica si el concepto del comprobante de venta es sustento de costo o de activo fijo, en caso de existir dudas sobre alguna adquisición específica se efectúa la verificación del registro contable de dicho comprobante a fin de comprobar haya sido asignado a una cuenta de costo o de activo fijo, entre las adquisiciones más comunes efectuadas por las empresas florícolas que son sustento de crédito tributario y de devolución, tenemos:

Cuadro No. 7
Detalle de adquisiciones efectuadas por empresas florícolas

Descripción del Bien o Servicio	Válido para devolución de IVA	Válido para crédito tributario
Comisiones pagadas por ventas realizadas dentro del país	no	si
Telefonía celular	no	si
Telefonía fija	no	si
Agroquímicos - Control de Plagas (bioestimulantes, adherentes, carbohidratos)	si	si
Alquiler o arriendo de bodegas	si	si
Cámaras de fotos empleadas para fotografiar al producto antes de ser exportado	si	si
Certificaciones ISO, calidad	si	si
Combustibles (solo gasolina extra y diesel)	si	si
Control de plagas roedores	si	si
Dotación y equipo de protección personal (mascarillas, guantes, ponchos impermeables)	si	si
Gastos de desaduanización	si	si

Descripción del Bien o Servicio	Válido para devolución de IVA	Válido para crédito tributario
Elaboración de páginas web para anunciar el producto exportado	si	si
Uso del Internet	si	si
Leasing depende del bien alquilado (el contrato debe estar relacionado con la producción o comercialización)	si	si
Lubricantes maquinaria y vehículos pesados	si	si
Mantenimiento instalaciones (invernaderos, cuartos fríos)	si	si
Mantenimiento software del sistema de plantación	si	si
Material de invernadero (plástico, tela, malla)	si	si
Material de laboratorio (tubos, kit de medición, termógrafo)	si	si
Materiales de limpieza (escobas, papel higiénico, detergente, jabones, etc.)	si	si
Materiales de riego y fumigación	si	si
Medicamentos	si	si
Participación en Ferias de exposición	si	si
Post cosecha (embalaje, cartón corrugado, capuchones, cinta de embalaje, grapas, engrampadora, stickers, tapas, ligas, zunchos, etc.)	si	si
Publicidad y propaganda (si está relacionada con la exportación)	si	si
Repuestos maquinaria y vehículos pesados (acoples, clavos, alambres, alicates)	si	si
Servicio de seguridad privada (excepto escoltas) en planta	si	si
Alambrados eléctricos, cercas de seguridad	si	si
Servicios de alimentación o catering solo personal producción	si	si
Contratación de personal ocasional para producción	si	si
Asociaciones a gremios florícolas	si	si

Fuente: Servicio de Rentas Internas – Devoluciones del IVA exportadores

Elaboración: propia

Como se puede observar en el cuadro del ejemplo, se hace una distinción entre aquellas adquisiciones que otorgan derecho a la devolución del IVA y aquellas que dan

derecho a crédito tributario, esto se origina por cuanto existen dos tipos de exportadores los puros y los impuros.

En cuanto a los exportadores puros “son aquellos que se dedican a realizar operaciones exclusivamente en el mercado externo (...)”⁵⁸, mientras que los exportadores impuros “son aquellos que realizan operaciones tanto en el mercado interno, como en el externo (...)”⁵⁹, haciendo que los créditos fiscales se vinculen tanto en operaciones de mercado interno como externo, como son las adquisiciones citadas en las tres primeras filas del cuadro precedente, en este caso el crédito fiscal a solicitar por los exportadores impuros y de los cuales tienen derecho a devolución serán aquellos que estén vinculados únicamente a las operaciones de exportación, en tanto éste no haya sido consumido por las operaciones del mercado interno.

2.- Si el comprobante de venta presentado es válido para sustentar crédito tributario. Los comprobantes de venta válidos corresponden a los detallados en el artículo 9 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, siendo estos: las facturas, liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios; así como, los documentos detallados en el Art. 4 del reglamento señalado, como son:

- a. Los documentos emitidos por instituciones del sistema financiero nacional y las instituciones de servicios financieros emisoras o administradoras de tarjetas de crédito que se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Bancos, siempre que cumplan los requisitos que se establezcan en la resolución que para el efecto emita el Director General del Servicio de Rentas Internas.
- b. Boleto aéreo o tiquetes electrónicos y documentos de pago por sobrecargas por el servicio de transporte aéreo de personas, emitidos por las compañías de aviación.
- c. Guías aéreas o cartas de porte aéreo, físicas o electrónicas y los conocimientos de embarque, cuando cumplan los requisitos que se establezcan en la resolución que para el efecto emita el Director General del Servicio de Rentas Internas.
- d. Documentos emitidos por instituciones del Estado en la prestación de servicios administrativos, en los términos establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁵⁸ Jardón Ortega & Asociados, contadores públicos, <<http://es.slideshare.net/mzanello/recupero-del-iva-de-exportacion>>, (Argentina,s.f.).

⁵⁹ Ibíd.

- e. La declaración aduanera y demás documentos recibidos en las operaciones de comercio exterior.
- f. En el caso de los contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos, las liquidaciones que PETROECUADOR o las partes del contrato efectúen por el pago de la tasa de servicios, el costo de operación o cualquier otra remuneración, constituyen el comprobante de venta para los efectos legales pertinentes.
- g. Otros que por su contenido y sistema de emisión, permitan un adecuado control por parte del Servicio de Rentas Internas y se encuentren expresamente autorizados por dicha institución.

Los comprobantes descritos serán válidos siempre que se identifique al comprador mediante su número de RUC, nombre o razón social, denominación o nombres y apellidos, se haga constar por separado el impuesto al valor agregado y se cumplan con los demás requisitos establecidos en el reglamento antes citado.

Para períodos anteriores a enero de 2008, verifica que el concepto del comprobante de venta no sea por adquisición de servicios o gastos de comercialización, y de existir conceptos que generen duda se revisa el registro contable de dicho comprobante para comprobar no haya sido asignado a una de estas cuentas.

3.-Verifica el cumplimiento de los requisitos de pre impresión y de llenado de los comprobantes de venta, de conformidad con lo señalado en los siguientes artículos del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios:

“Art. 18.- Requisitos pre impresos para las facturas, notas de venta, liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios, notas de crédito y notas de débito.- Estos documentos deberán contener los siguientes requisitos pre impresos:

1. Número, día, mes y año de la autorización de impresión del documento, otorgado por el Servicio de Rentas Internas.
2. Número del registro único de contribuyentes del emisor.
3. Apellidos y nombres, denominación o razón social del emisor, en forma completa o abreviada conforme conste en el RUC. Adicionalmente podrá incluirse el nombre comercial o de fantasía, si lo hubiere.
4. Denominación del documento.
5. Numeración de quince dígitos (...).
6. Dirección de la matriz y del establecimiento emisor cuando corresponda.

7. Fecha de caducidad del documento, expresada en día, mes y año, según la autorización del Servicio de Rentas Internas.
8. Número del registro único de contribuyentes, nombres y apellidos, denominación o razón social y número de autorización otorgado por el Servicio de Rentas Internas, del establecimiento gráfico que realizó la impresión.
9. Los destinatarios de los ejemplares. El original del documento se entregará al adquirente, debiendo constar la indicación "ADQUIRENTE", "COMPRADOR", "USUARIO" o cualquier leyenda que haga referencia al adquirente. Una copia la conservará el emisor o vendedor, debiendo constar la identificación "EMISOR", "VENDEDOR" o cualquier leyenda que haga referencia al emisor".

“Art. 19.- Requisitos de llenado para facturas.- Las facturas contendrán la siguiente información no impresa sobre la transacción:

1. Identificación del adquirente con sus nombres y apellidos, denominación o razón social y número de Registro Único de Contribuyentes (RUC) o cédula de identidad o pasaporte, cuando la transacción se realice con contribuyentes que requieran sustentar costos y gastos, para efectos de la determinación del impuesto a la renta o crédito tributario para el impuesto al valor agregado;
2. Descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando la cantidad y unidad de medida, cuando proceda. Tratándose de bienes que están identificados mediante códigos, número de serie o número de motor, deberá consignarse obligatoriamente dicha información.
3. Precio unitario de los bienes o precio del servicio.
4. Valor subtotal de la transacción, sin incluir impuestos.
5. Descuentos o bonificaciones.
6. Impuesto al valor agregado, señalando la tarifa respectiva.
7. (...)
8. (...)
9. (...)
10. Importe total de la transacción.
11. Signo y denominación de la moneda en la cual se efectúa la transacción, únicamente en los casos en que se utilice una moneda diferente a la de curso legal en el país.

12. Fecha de emisión.

13. (...)

14. Firma del adquirente del bien o servicio, como constancia de la entrega del comprobante de venta.

Cada factura debe ser totalizada y cerrada individualmente, debiendo emitirse conjuntamente el original y sus copias o, en el caso de utilización de sistemas computarizados autorizados, de manera consecutiva. En el caso de facturas emitidas por sistemas computarizados autorizados por el Servicio de Rentas Internas, que tuvieran más de una página, deberá numerarse cada una de las páginas que comprende la factura, especificando en cada página el número de la misma y el total de páginas que conforman la factura”.

“Art. 22.- Requisitos de llenado para liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios.- Las liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios contendrán la siguiente información no impresa sobre la transacción:

1. Datos de identificación del proveedor, apellidos y nombres, número de cédula de identidad o pasaporte, domicilio con indicación de los datos necesarios para su ubicación, consignando la provincia, ciudad y lugar donde se realizó la operación.
2. Descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando la cantidad y unidad de medida, cuando proceda. Tratándose de bienes que están identificados mediante códigos, número de serie o número de motor, deberá consignarse obligatoriamente dicha información.
3. Precios unitarios de los bienes o precio del servicio.
4. Valor subtotal de la transacción, sin incluir el IVA.
5. Impuesto al valor agregado, con indicación de la tarifa respectiva.
6. Importe total de la transacción, incluido impuestos.
7. Fecha de emisión.

Cada liquidación de compra de bienes y prestación de servicios debe ser cerrada o totalizada individualmente, debiendo emitirse conjuntamente el original y sus copias o, en el caso de utilización de sistemas computarizados autorizados, de manera consecutiva.

En el caso de liquidaciones de compras emitidas por sistemas computarizados autorizados por el Servicio de Rentas Internas, que tuvieran más de una página, deberá numerarse cada una de las páginas que comprende la liquidación de compra de bienes y

prestación de servicios, especificando en cada página el número de la misma y el total de páginas que conforman dicho comprobante”.

Adicionalmente, en el artículo 13 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios referente a la emisión y entrega de comprobantes de venta, se establece que las liquidaciones de compra emitidas a contribuyentes que se encuentren inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) a la fecha de la transacción, no servirán para sustentar crédito tributario y costos y/o gastos para efectos de impuesto a la renta e impuesto al valor agregado, situación que también es verificada por el Servicio de Rentas Internas a través del cruce con su base de datos.

4.- Que el IVA pagado en los comprobantes de venta, sustento de la devolución de IVA, haya sido registrado contablemente en una cuenta de crédito tributario de IVA y no en cuentas de costo o gasto, a fin de comprobar que el exportador no se beneficie dos veces de este valor.

5.- Que de conformidad con el artículo 17 del Código Tributario, las transacciones sustentadas en los comprobantes de venta motivo de devolución de IVA, tengan un hecho económico, lo cual se verifica a través de los registros contables, comprobantes de ingresos de mercadería adquirida, entre otros y que el valor de la transacción ha sido efectivamente pagado en cumplimiento de lo señalado en el tercer y cuarto incisos del artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno que dispone:

“Sobre operaciones de más de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América USD \$ 5.000,00, gravadas con los impuestos a los que se refiere esta Ley se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques.

Para que el costo o gasto por cada caso entendido superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta y el crédito tributario para el Impuesto al Valor Agregado sea aplicable, se requiere la utilización de cualquiera de los medios de pago antes referidos, con cuya constancia y el comprobante de venta correspondiente a la adquisición se justificará la deducción o el crédito tributario.”

6.- En cumplimiento del numeral 4 literal b) del artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno citado en el capítulo II de esta tesis, que establece quienes son los sujetos pasivos del IVA en calidad de agentes de retención, para períodos posteriores a enero de 2008, el Servicio de Rentas Internas verifica que el exportador haya actuado como agente de retención del 100% del IVA pagado en la adquisición local o importación

de bienes que se exporten, así como de los bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, para ello revisa que contablemente se haya registrado la retención del 100% de IVA y que éste haya sido declarado y pagado a la Administración Tributaria, considerando los contribuyentes que no debieron ser sujetos de retención de dicho impuesto.

7.- Finalmente y de conformidad con el artículo 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que dispone que se devolverá el IVA que no haya sido utilizado como crédito tributario o que no haya sido reembolsado de cualquier forma, la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de la normativa citada, constata a través de los registros contables y de la declaración del IVA, que los contribuyentes hayan dado de baja el crédito tributario que ha sido devuelto, con el propósito de evitar se solicite su devolución en meses posteriores, para ello los registros contables que deben ser efectuados por el exportador una vez que reciba la resolución de la devolución del IVA serán:

Cuadro No. 8
Registros contables por la devolución del IVA

Descripción	Debe	Haber
X		
Bancos o Cuentas por cobrar	1.200,00	
a) Crédito fiscal o tributario		1.200,00
V/. Para registrar el valor de IVA devuelto por la exportación de bienes del mes de enero de 20XX.		
X		
Otros gastos	150,00	
a) Crédito fiscal o tributario		150,00
V/. Para registrar el valor de IVA no devuelto por la Administración Tributaria del mes de enero de 20XX por no constituir crédito tributario.		

Fuente: La autora
Elaboración: propia

3.2.3. Activos Fijos

La devolución del IVA pagado en la adquisición de activos fijos realizadas por los exportadores, se efectúa de conformidad con lo señalado en el numeral 1 del artículo 180 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece

la aplicación del factor de proporcionalidad de exportaciones, que se calcula del total de exportaciones frente al total de las ventas declaradas, de la suma de los valores registrados en las declaraciones de IVA de los seis meses precedentes al mes solicitado. Este factor se aplicará al valor de IVA detallado en el respectivo comprobante de venta o declaración aduanera única que respalda la adquisición del activo fijo, como se explica a través de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Total exportaciones (seis meses anteriores)}}{\text{Total Ventas locales gravadas con tarifa 12\% de IVA + Total ventas exportaciones (seis meses anteriores)}}$$

Los contribuyentes que inicien sus actividades de exportación, podrán solicitar la devolución de IVA de activos fijos luego de que hayan transcurrido 6 meses desde su primera exportación. En estos casos el factor de proporcionalidad de devolución de IVA de activos fijos, necesarios para la exportación, aplicable al mes solicitado, será calculado de acuerdo a las exportaciones y ventas de los 6 meses precedentes a la fecha de solicitud, de no existir exportaciones en el tiempo señalado se consideran los 6 meses posteriores a la adquisición del activo.

Una vez calculado el factor de proporcionalidad se lo multiplica con el valor de IVA 12% activos fijos, y el resultado de la multiplicación es el valor de IVA que se devuelve por activos fijos.

Adicionalmente, la Administración Tributaria mediante muestreo aleatorio simple, revisa que el IVA pagado que consta en los comprobantes de venta, sustento de la devolución de IVA por activo fijo, haya sido registrado contablemente en una cuenta de crédito tributario de IVA y no en cuentas de activos fijos.

3.2.4. Liquidación del IVA

Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos señalados, se detallan en la resolución de devolución del IVA emitida por el Servicio de Rentas Internas y que es debidamente notificada al sujeto pasivo, en ella se pueden identificar cuatro partes o liquidaciones efectuadas considerando distintas fuentes, de los valores determinados en cada una de ellas se selecciona el menor y ese es el valor que se acredita al contribuyente, siendo estas:

- a. Liquidación de IVA según comprobantes
- b. Liquidación de IVA según declaración
- c. Crédito tributario acumulado
- d. Liquidación de exportaciones

Si el sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA no se encuentra conforme con la resolución emitida por la Administración Tributaria puede acudir a dos caminos que son la vía administrativa y la vía contenciosa.

La vía administrativa consiste en acudir ante la autoridad de la administración tributaria, de la cual emanó el acto, a fin de presentarle reclamaciones, consultas y hasta recursos contra las decisiones que emita. El procedimiento a seguir es administrativo y sus resoluciones en caso de admitir expresamente la totalidad del reclamo, terminan la controversia; en caso de admitir sólo una parte, sirve de elemento de juicio para la sentencia en la vía contenciosa; y en caso de negar íntegramente el reclamo, esta resolución no surte aún efecto alguno, cuando sea impugnada ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal dentro del término que prevé la ley.

CAPÍTULO CUARTO

Aplicación de procedimientos

4.1. Ejercicio práctico

Para una mejor comprensión de lo expuesto en el capítulo que antecede, a través de la aplicación de un ejercicio práctico se presentan cada una de las liquidaciones efectuadas por la Administración Fiscal.

La empresa Florícola los Laureles S.A., cuya actividad económica es la comercialización de rosas en el mercado local e internacional, efectuó su declaración de Impuesto al Valor Agregado del mes de abril de 20XX, en la cual registra ingresos por USD 3.866.200,00 conformados por ventas tarifa 0% USD 8.000,00, exportaciones por USD 3.780.200,00 y ventas tarifa 12% USD 78.000,00, lo cual genera un IVA en ventas por pagar de USD 9.360,00, compras con tarifa 12% de IVA USD 457.400,00 generando un crédito tributario de USD 54.888,00, compras con tarifa 0% de IVA USD 236,70. Considerando realiza ventas gravadas con tarifa 0% y 12% de IVA tiene derecho a un crédito tributario proporcional, el cual se lo obtiene al dividir la sumatoria de exportaciones y ventas 12% de IVA, para el total de ingresos, dando un factor de 0,9979 que al ser multiplicado por el IVA generado en sus adquisiciones tarifa 12%, otorga un derecho a crédito tributario por USD 54.772,74, este valor al no ser compensado en el 100% con el IVA generado en las ventas que apenas asciende a USD 9.360,00, ocasiona que la diferencia se acumule en los activos de la Compañía e incida en sus flujos. Por esta razón, Florícola Los Laureles S.A. solicita al Servicio de Rentas Internas en el mes de junio de 20XX, la devolución del IVA pagado por las compras efectuadas en el mes de abril, en la parte que no pudo ser compensado con el IVA cobrado en sus ventas tarifa 12%.

A continuación se presenta la declaración del Impuesto al Valor Agregado efectuada por el sujeto pasivo y la liquidación del IVA a devolver efectuada por la Administración Tributaria:

Cuadro No. 9
Declaración del Impuesto al Valor Agregado
(Valores expresados en dólares)

Razón Social: Exportadora Florícola Los Laureles S.A.	
Mes: Abril 20XX	
Declaración de Impuesto al Valor Agregado	
Descripción	Valores
Original – Sustitutiva	0
% DE VENTAS GRAVADAS RESPECTO DEL TOTAL	0,9979
VENTAS NETAS LOCALES (EXCLUYE ACTIVOS FIJOS) GRAVADAS TARIFA 12%	78.000,00
VENTAS NETAS GRAVADAS CON TARIFA CERO	8.000,00
EXPORTACIONES NETAS	3.780.200,00
TOTAL VENTAS Y OTRAS OPERACIONES - VALOR NETO	3.866.200,00
IMPUESTO GENERADO - VENTAS LOCALES (EXCLUYE ACTIVOS FIJOS) GRAVADOS TARIFA 12%	9.360,00
TOTAL IMPUESTO A LIQUIDAR ESTE MES	9.360,00
VALOR NETO - ADQUISICIONES Y PAGOS (EXCLUYE ACTIVOS FIJOS) GRAVADOS CON TARIFA 12%	454.200,00
VALOR NETO - ADQUISICIONES Y PAGOS(INCLUYE ACTIVOS FIJOS) GRAVADOS CON TARIFA 12%	3.200,00
VALOR NETO - ADQUISICIONES Y PAGOS(INCLUYE ACTIVOS FIJOS) GRAVADOS CON TARIFA 0%	236,70
TOTAL ADQUISICIONES Y PAGOS - VALOR NETO	457.636,70
IMPUESTO GENERADO - ADQUISICIONES Y PAGOS (EXCLUYE ACTIVOS FIJOS) GRAVADOS TARIFA 12%	54.888,00
CRÉDITO TRIBUTARIO APLICARSE EN ESTE PERÍODO	54.772,74
SALDO CRÉDITO TRIBUTARIO DEL MES ANTERIOR / POR ADQUISICIONES E IMPORTACIONES (TRASLADE EL CAMPO 615 DE LA DECLARACIÓN DEL PERÍODO ANTERIOR)	1.161.000,00
SALDO CRÉDITO TRIBUTARIO PARA EL PRÓXIMO MES / POR ADQUISICIONES E IMPORTACIONES	1.206.412,74

Fuente: Formulario de declaración de IVA

Elaboración: propia

El contribuyente solicita se le devuelva el total del IVA pagado en las adquisiciones realizadas en el mes de abril de 20XX.

a. Liquidación de IVA según comprobantes

El objetivo de esta liquidación es el de verificar que el IVA pagado por las empresas florícolas en las adquisiciones de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos que intervienen en la producción y comercialización de las flores de exportación, se encuentre respaldado en comprobantes de venta que sustenten crédito tributario y que cumplan con los requisitos señalados en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.

Para realizar esta liquidación se parte de la base imponible de las adquisiciones efectuadas, para lo cual la Administración Tributaria considera el valor del anexo transaccional simplificado ATS, del mes del cual se solicita su devolución y que fue declarado por el contribuyente, una vez que ha sido efectuada por parte del contribuyente la prevalidación y seleccionados los registros correspondientes a los comprobantes de venta de las adquisiciones locales o importaciones de bienes que reflejen costos de producción y/o gastos de comercialización.

Estas adquisiciones son distribuidas por el sistema del SRI en dos columnas: compras que sustentan costos de producción y comercialización y compras que sustentan activos fijos, a estos valores se restan los comprobantes rechazados por los motivos señalados en el capítulo II de esta tesis, este resultado se multiplica por la tarifa de IVA 12% y finalmente se multiplica por el factor de proporcionalidad ajustado a las exportaciones que se obtiene de la aplicación de las siguientes fórmulas:

Cuadro No. 10
**Detalle del cálculo del factor proporcional aplicado a las compras que sustentan
costos y de producción y comercialización
(Valores expresados en dólares)**

CALCULO DE FACTORES DE PROPORCIONALIDAD AJUSTADO	CASILLAS (DECLARACIÓN IVA)	VALOR	FACTOR DE PROPORCIONALIDAD	REFERENCIA
Ventas 0% que NO dan derecho a crédito Tributario (a)	XXX	8.000,00	0,20%	(A)=(a)/(e)
Ventas 0% que dan derecho a crédito Tributario (b)	XXX	0,00	0,00%	(B)
Exportaciones de Bienes (c)	XXX	3.780.200,00	97,77%	(C)=(c)/(e)
Ventas 12% (d)	XXX	78.000,00	2,03%	(D) =(d)/(e)
TOTAL DE VENTAS AJUSTADAS (e)		3.866.200,00	100,00%	(E)

Fuente: Servicio de Rentas Internas – Tablas de validación / Cuadro No. 9

Elaboración: Departamento Devoluciones IVA exportadores / Datos numéricos pertenecen a la autora

Cuadro No. 11
**Detalle del cálculo del factor proporcional aplicado a las compras que sustentan
activos fijos
(Valores expresados en dólares)**

CALCULO DEL FACTOR DE PROPORCIONALIDAD DE ACTIVOS FIJOS	EXPORTACIONES DE BIENES	TOTAL VENTAS
	417 ó 408 ó 511	419 ó (406 + 414 + 434) ó 549
oct-20XX	3.044.000,00	3.164.000,00
nov-20XX	2.519.700,00	2.607.600,00
dic-20XX	2.315.786,54	2.414.386,54
ene-20XX	3.350.216,00	3.406.996,00
feb-20XX	3.804.000,00	3.867.000,00
mar-20XX	3.780.000,00	3.827.980,00
TOTAL:	(A) 18.813.702,54	(B) 19.287.962,54
Factor de proporcionalidad Activos Fijos (A)/(B)		97,54%

Fuente: Servicio de Rentas Internas – Tablas de validación / Cuadro No. 9

Elaboración: Departamento Devoluciones IVA exportadores / Datos numéricos pertenecen a la autora

La sumatoria de estos valores aplicado los factores de proporcionalidad descritos, nos da el “**IVA CON DERECHO A DEVOLUCIÓN SEGÚN COMPROBANTES**”, éste valor es comparado con el “**IVA SEGÚN SOLICITUD**” que consta en la solicitud de devolución que fue ingresada por el contribuyente y se selecciona el menor valor de los dos, el cual constituye el IVA a ser devuelto según comprobantes.

A continuación se presenta el ejercicio práctico de lo expresado textualmente:

Cuadro No. 12
Detalle de la liquidación de IVA a devolver según comprobantes
(Valores expresados en dólares)

LIQUIDACIÓN DE IVA SEGÚN COMPROBANTES	1) QUE SUSTENTAN COSTOS DE PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACION	2) QUE SUSTENTAN ACTIVOS FIJOS
COMPROBANTES DE VENTA PRESENTADOS Y QUE CONSTAN EN ANEXO	454.200,00	3.200,00
(-) NOTAS DE CRÉDITO POR DEVOLUCIÓN EN COMPRAS	0,00	0,00
(-) COMPROBANTES RECHAZADOS POR NO CUMPLIR CON REQUISITOS DE LLENADO	557,02	0,00
(-) COMPROBANTES RECHAZADOS POR NO CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTARIO	14.501,66	0,00
(-) COMPROBANTES QUE NO CORRESPONDEN A COSTOS DE PRODUCCIÓN Y/O COMERCIALIZACIÓN DEL BIEN EXPORTADO	4.320,65	1.238,00
(-) COMPROBANTES RECHAZADOS POR NO CUMPLIR CON REQUISITOS DE IMPRESIÓN	0,00	0,00
(-) COMPROBANTES RECHAZADOS POR NO CUMPLIR CON BANCARIZACION	0,00	0,00
(-/+) COMPROBANTES RECLASIFICADOS AL ACTIVO FIJO	0,00	0,00
(-) ADQUISICIONES RECHAZADAS POR NO PRESENTAR COMPROBANTES DE VENTA	4,54	0,00
(-) COMPROBANTES RECHAZADOS PARCIALMENTE POR NO CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTARIO EN SU TOTALIDAD	1.260,87	0,00
a) COMPROBANTES ACEPTADOS	433.555,26	1.962,00
b) IVA 12% PARA DEVOLUCIÓN	52.026,63	235,44
(-) IVA 12% NO RETENIDO EN COMPROBANTES (NO INCLUYE EXCEPCIONES)	0,00	0,00
c) IVA 12% PAGADO Y RETENIDO SUJETO A DEVOLUCIÓN	52.026,63	235,44
FACTOR DE PROPORCIONALIDAD AJUSTADO EXPORTACIONES	0,98	0,98

LIQUIDACIÓN DE IVA SEGÚN COMPROBANTES	1) QUE SUSTENTAN COSTOS DE PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACION	2) QUE SUSTENTAN ACTIVOS FIJOS
d) IVA 12% CON DERECHO A DEVOLUCIÓN SEGÚN COMPROBANTES	50.866,44	229,65
e) TOTAL IVA 12% CON DERECHO A DEVOLUCIÓN SEGÚN COMPROBANTES (d1 + d2)		51.096,09
f) IVA SEGÚN SOLICITUD		54.888,00
g) IVA CON DERECHO A DEVOLUCIÓN SEGÚN COMPROBANTES, el menor entre e) y f)		51.096,09

Fuente: Servicio de Rentas Internas – Tablas de validación / Cuadro No. 9

Elaboración: Departamento Devoluciones IVA exportadores / Datos numéricos pertenecen a la autora

b. Liquidación de IVA según declaración

El objetivo de esta liquidación es verificar que el IVA pagado en las adquisiciones que sustentan costos de producción y comercialización de las flores exportadas y compras que sustentan activos fijos, no haya sido compensado con el IVA cobrado por las ventas locales gravadas con tarifa 12% efectuadas por el contribuyente; así como, disminuir del IVA con derecho a devolución la parte proporcional del IVA pagado empleado en ventas locales gravadas con tarifa 0% de IVA, como por ejemplo: IVA pagado en empaques de flores, que al no ser vendidas como tales en el mercado local, se comercializan como desechos con tarifa 0% de IVA, de lo cual se observa la existencia de un IVA pagado en la producción de bienes comercializados con tarifa 12% y 0% de IVA.

Para realizar esta liquidación se considera el IVA en compras declarado por el contribuyente del mes solicitado, se resta el IVA de las adquisiciones rechazadas señaladas en el capítulo II de esta tesis y se obtiene el IVA en compras neto. A este valor se disminuye el IVA cobrado en ventas tarifa 12% que consta en la declaración y el IVA en compras proporcional en ventas tarifa 0%, que se obtiene a través de la aplicación de la siguiente fórmula:

Cuadro No. 13
Detalle del cálculo del IVA en compras proporcional en ventas tarifa 0%
(Valores expresados en dólares)

CONCEPTO	VENTAS QUE NO DAN DERECHO A CREDITO TRIBUTARIO		
	BASE IMPONIBLE 0%		REFERENCIA
	CASILLA DECLARACIÓN	VALOR	
Ventas Locales (excluye activos fijos) gravadas tarifa 0%	XXX	8.000,00	A
Venta de Activos Fijos gravadas tarifa 0%	XXX	0,00	B
TOTAL VENTAS DECLARADAS		3.866.200,00	C
FACTOR PROPORCIONAL VENTAS 0%		0,20%	D=(A+B)/C
IVA EN COMPRAS NETO		52.929,12	E
IVA EN COMPRAS, PROPORCIONAL EN VENTAS CERO		105,86	F=(ExD)

Fuente: Servicio de Rentas Internas – Tablas de validación / Cuadro No. 9

Elaboración: Departamento Devoluciones IVA exportadores / Datos numéricos pertenecen a la autora

A este resultado se lo denomina **“IVA CON DERECHO A DEVOLUCIÓN SEGÚN DECLARACIÓN”** cuyo cálculo se aprecia en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 14
Detalle de la liquidación de IVA a devolver según declaración
(Valores expresados en dólares)

LIQUIDACIÓN DE IVA SEGÚN DECLARACIÓN: VERIFICACIÓN DE CRÉDITO TRIBUTARIO DISPONIBLE PARA DEVOLUCIÓN	
No. FORMULARIO	XXXXXX
TOTAL IVA COMPRAS + IMPORTACIONES - NOTAS DE CRÉDITO	54.888,00
(-) IVA COMPROBANTES RECHAZADOS (REQUISITOS DE LLENADO)	66,84
(-) IVA COMPROBANTES RECHAZADOS POR NO CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTARIO	1.740,20
(-) IVA COMPROBANTES RECHAZADOS PARCIALMENTE POR NO CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTARIO EN SU TOTALIDAD	151,30
(-) IVA COMPROBANTES RECHAZADOS (REQUISITOS DE IMPRESION)	0,00
(-) IVA ADQUISICIONES RECHAZADOS POR NO PRESENTAR COMPROBANTES DE VENTA	0,54
(-) IVA COMPROBANTES RECHAZADOS POR NO CUMPLIR CON BANCARIZACION	0,00
h) IVA EN COMPRAS NETO	52.929,12

LIQUIDACIÓN DE IVA SEGÚN DECLARACIÓN: VERIFICACIÓN DE CRÉDITO TRIBUTARIO DISPONIBLE PARA DEVOLUCIÓN	
No. FORMULARIO	XXXXXX
(-) IVA EN VENTAS COMPENSADO CON CRÉDITO TRIBUTARIO	9.360,00
(-) IVA EN COMPRAS, PROPORCIONAL EN VENTAS TARIFA CERO	105,86
(-) IVA 12% NO RETENIDO EN COMPROBANTES (NO INCLUYE EXCEPCIONES)	0,00
i) IVA CON DERECHO A DEVOLUCIÓN SEGÚN DECLARACIÓN	43.463,26

Fuente: Servicio de Rentas Internas – Tablas de validación / Cuadro No. 9

Elaboración: Departamento Devoluciones IVA exportadores / Datos numéricos pertenecen a la autora

c. Crédito tributario acumulado

El objetivo de esta liquidación es verificar que el contribuyente mantenga en sus declaraciones de IVA un saldo de crédito tributario y que este no haya sido objeto de compensación o devolución hasta la fecha en la cual solicita su devolución, para lo cual se selecciona el menor valor entre el crédito tributario acumulado que consta en la declaración de IVA del mes del cual solicita devolución y el crédito acumulado que consta en la declaración de IVA del mes en el cual se realiza la solicitud de devolución del IVA, como se aprecia en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 15
Detalle de la liquidación de IVA según comparación del crédito tributario acumulado (Valores expresados en dólares)

CREDITO TRIBUTARIO ACUMULADO			
CREDITO TRIBUTARIO ACUMULADO DE IVA, EL MENOR ENTRE LOS MESES DE:			1.180.984,12
MES SOLICITADO (615) (saldo para el próximo mes)	Y	ULTIMO MES DE FECHA SOLICITUD (605) Junio 2010	
1.206.412,74		1.180.984,12	

Fuente: Servicio de Rentas Internas – Tablas de validación / Cuadro No. 9

Elaboración: Departamento Devoluciones IVA exportadores / Datos numéricos pertenecen a la autora

d. Liquidación de exportaciones

Finalmente se realiza la liquidación según exportaciones, siendo su objetivo verificar que el monto a devolver por concepto de IVA en el período, no exceda el 12% del valor en aduana de las exportaciones efectuadas en dicho período, lo cual se realiza con el

propósito de mantener equidad con las comercializadoras a nivel local, quienes se compensan el IVA pagado únicamente con el IVA cobrado por las ventas efectuadas en el mes.

Para efectuar esta liquidación se considera el valor de exportaciones declaradas por el contribuyente y se verifica que se encuentren con su respectiva documentación de respaldo (DAU's), este valor se lo multiplica por el 12% y se obtiene el “**VALOR NETO 12% VALOR EN ADUANA EXPORTACIONES ACEPTADAS**”, cuyo detalle se explica a continuación:

Cuadro No. 16
Detalle de la liquidación de IVA según exportaciones
(Valores expresados en dólares)

LIQUIDACIÓN DE EXPORTACIONES	
k) EXPORTACIONES DECLARADAS	3.780.200,00
l) VALOR EXPORTACIONES SEGÚN DAU's FISICOS	3.785.412,00
m) (-) NOTAS DE CRÉDITO POR EXPORTACIONES	5.212,00
(n) VALOR EXPORTACIONES ACEPTADAS l) – m)	3.780.200,00
VALOR EXPORTACIONES ACEPTADAS el menor entre (k) y (n)	3.780.200,00
o) VALOR NETO 12% VALOR EN ADUANA EXPORTACIONES ACEPTADAS	453.624,00

Fuente: Servicio de Rentas Internas – Tablas de validación / Cuadro No. 9

Elaboración: Departamento Devoluciones IVA exportadores / Datos numéricos pertenecen a la autora

De los valores obtenidos a través de la aplicación de las cuatro liquidaciones detalladas, se selecciona el menor valor, el cual constituye el IVA a devolver por el mes solicitado, el mismo que posteriormente es acreditado al contribuyente a través de notas de crédito desmaterializadas o acreditación bancaria, para el ejemplo citado el IVA a devolver por el mes de abril del 20XX es de **USD 43.463,26**, como se observa a continuación:

Cuadro No. 17
Determinación del IVA a devolver por exportación de bienes
(Valores expresados en dólares)

DETERMINACIÓN LIQUIDACIÓN IVA A DEVOLVER	VALOR
p) IVA 12% CON DERECHO A DEVOLUCIÓN SEGÚN COMPROBANTES	51.096,09
q) IVA CON DERECHO A DEVOLUCIÓN SEGÚN DECLARACIÓN	43.463,26
r) CRÉDITO TRIBUTARIO ACUMULADO	1.180.984,12
s) VALOR NETO 12% VALOR EN ADUANA EXPORTACIONES ACEPTADAS	453.624,00
VALOR IVA A DEVOLVER, el menor entre p), q), r) y s)	43.463,26

Fuente: Servicio de Rentas Internas – Tablas de validación / Cuadros 12 – 14 – 15 -16
Elaboración: propia

CONCLUSIONES

A través de esta tesis se presenta una visión general de las actividades desarrolladas por los exportadores florícolas, conectando las mismas con las disposiciones tributarias, de manera que estos puedan ser más competitivos en el mercado internacional, entregándoles las herramientas necesarias como es el conocimiento de la legislación tributaria ecuatoriana por medio de ejemplos que facilitan su entendimiento.

Al finalizar esta tesis podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- El sector florícola es uno de los más importantes del país, las flores se han convertido en el principal producto de exportación dentro del grupo de los no tradicionales, siendo esta industria la principal beneficiaria del ATPDEA. Ecuador y Colombia son dos importantes proveedores de flores a Estados Unidos y eso se debe a que ambos países poseen condiciones similares para cultivo de las mismas, como son los bajos costos de producción, clima favorable y una adecuada infraestructura de frío para la distribución. Pero asimismo al tener similares condiciones para la producción y comercialización de las flores en el mercado estadounidense y no haber renovado los acuerdos comerciales nos ha implicado una potencial desventaja frente a otros países, ya que el incremento de precios se va a reflejar sustancialmente por el incremento en el arancel, lo que obliga a que el estado ecuatoriano tome medidas para subsanar este hecho.

- La exportación de mercancías ha presentado el inconveniente de producir una doble imposición internacional tanto en el país de origen al someter la mercancía a los tributos internos y en el país de destino sometiéndole a los tributos que existan en éste, por tanto el precio de la mercancía exportada se vería incrementado por los tributos que se gravan en el país de origen y aquellos que se gravan en el país de destino, obstaculizando su venta en el exterior. Para evitar este inconveniente en la actualidad la mayoría de países han adoptado el principio de imposición en el país de destino, a través del cual el tributo se causa en el país en que se consume el bien, independiente de su origen o procedencia y para ello gravan las exportaciones con tarifa 0% de IVA.

- El principio de la imposición en el país de destino es el más idóneo para conseguir la neutralidad fiscal, al eliminar las distorsiones o diferencias que acarrear la variedad tributaria de cada país; sin embargo, el exportador al adquirir los insumos,

materias primas, bienes y servicios gravados con tarifa 12% de IVA y efectuar la venta al exterior gravada con tarifa 0% de IVA, acumula este crédito tributario generado en las adquisiciones, razón por la cual surge el derecho a la devolución del IVA.

- La devolución del IVA consiste en una técnica fiscal de comercio exterior o un mecanismo de intervención del Estado, dirigida al fomento de las exportaciones, permitiendo que las mercancías salgan al mercado internacional libres de toda carga impositiva interior, de modo que sus precios correspondan únicamente a los costos de producción existente en el mercado del país de procedencia.

- El hecho generador de la obligación de devolución de IVA se produce por dos elementos: el pago tributario de lo debido, por ser conforme a Derecho y que corresponde a los tributos indirectos objeto de devolución, es decir al pago legal referente a un conjunto de obligaciones tributarias cuyos hechos impositivos han consistido en la producción, elaboración y comercialización de determinadas mercancías y un hecho posterior derivado de la exportación de las mercancías, la coexistencia de estos dos hechos da lugar al nacimiento de la obligación de devolución.

- La devolución del IVA prevista a favor de los exportadores concierne a un pago debido, pues, se trata de un estímulo a esa actividad, por lo que no son aplicables los artículos del Código Tributario, que se refieren a la devolución del pago indebido y del pago en exceso.

- El Servicio de Rentas Internas con el propósito de agilizar el proceso de devolución del IVA a los exportadores y dotarlos de liquidez inmediata, viabilizó el sistema de devoluciones automáticas a través del internet, que actualmente funciona por medio de la devolución de un porcentaje provisional que va del 50% al 90% del valor solicitado dependiendo de los indicadores de riesgo detectados, la devolución del valor restante se realiza en forma posterior una vez efectuado el análisis manual de la documentación de soporte realizada por parte de los funcionarios de la Administración.

- Debido a la existencia de riesgos para la Administración Tributaria derivados de la aplicación del proceso de devolución por internet, se establecieron porcentajes parciales de devolución, procesos de control posterior y se tipifica como defraudación a la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, con sanciones que conllevan a la reclusión menor ordinaria y una multa equivalente al doble de los valores que le hayan sido devueltos indebidamente.

- Finalmente, es necesario recordar a los exportadores para que obtengan la devolución del 100% del IVA solicitado, deben sustentar sus adquisiciones en comprobantes de venta válidos que cumplan con los requisitos señalados en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, efectuar el pago de las adquisiciones superiores a los USD 5.000,00 a través de la utilización del sistema financiero, retener el 100% de IVA a sus proveedores; así como, requerir el IVA únicamente de los activos fijos y de aquellos bienes, insumos, materias primas o servicios empleados en la producción y comercialización de los bienes exportados, mientras que el IVA pagado en las restantes adquisiciones debe ser enviado al gasto.

RECOMENDACIONES

En cuanto a las recomendaciones que se pueden derivar de esta tesis, manifiesto lo siguiente:

Para la Administración Tributaria:

- La Administración Tributaria con el propósito de agilizar el proceso de revisión de la documentación ingresada por los exportadores, debe optar por mecanismos simplificados y utilizar la información que consta en sus bases de datos como son los anexos transaccionales, que permitan devolver el IVA a través de cruces de información reportada por los proveedores de los exportadores.
- Establecer con la colaboración de los gremios una matriz insumo producto de cada bien exportado y difundir a los exportadores los insumos, bienes, materias primas y servicios objeto de devolución, a fin de evitar la acumulación de un IVA que al no tener relación directa con el producto exportado debía haberse enviado directamente al gasto.
- Registrar los saldos pendientes de devolución de IVA en una cuenta de acceso a través de la página web del Servicio de Rentas Internas, que permita a cada exportador visualizar estos valores y mantener un control sobre los mismos.
- Solicitar se incluya en el informe de cumplimiento tributario emitido por los auditores independientes, una opinión acerca de la razonabilidad y legitimidad del impuesto a recuperar, de este modo se asigna a los auditores externos la responsabilidad que se encuentra a cargo de los funcionarios de la Administración Fiscal.
- Efectuar una reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 72 referente al IVA pagado en actividades de exportación, en el cual no se menciona que para tener derecho a la devolución del IVA, éste debe haber sido pagado y **retenido**, como sí se lo establece en el artículo 172 de su reglamento referente a la Devolución del impuesto al valor agregado a exportadores de bienes; sin embargo, este vacío legal existente en la Ley y que se limita a establecer la condición de la retención a través del reglamento, se ve sustentado a través de los siguientes artículos de la Ley de Régimen Tributario Interno, el artículo 57 del Crédito tributario por exportación de bienes que

señala que los exportadores que hayan pagado y retenido el IVA en la adquisición de bienes que exporten tienen derecho a crédito tributario, y el artículo 63 que señala como agentes de retención del IVA a los exportadores por la totalidad del IVA pagado. A pesar de ello y con el propósito de evitar una mala interpretación por parte de los contribuyentes es necesario se realicen estas reformas que no dejen en tela de duda su aplicación.

- Adicionalmente, se debe incorporar a la Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo 66 referente al Crédito Tributario que los pagos efectuados por gastos administrativos no otorgan derecho a crédito tributario y por lo tanto este IVA deberá ser enviado directamente al gasto.

Para los exportadores:

- Con el propósito de otorgar un tratamiento adecuado del IVA pagado en sus adquisiciones y evitar la acumulación de un crédito tributario en los activos de sus compañías, se debe aplicar la normativa tributaria en el registro contable de cada compra efectuada; es decir, considerar como crédito tributario únicamente el IVA pagado en la adquisición de activos fijos, bienes, insumos, materias primas y servicios empleados en la producción y comercialización de los bienes exportados y enviar directamente al gasto el IVA generado en las restantes adquisiciones.

- Considerando que es de vital importancia que los exportadores estén preparados para los nuevos pasos que está dando el estado ecuatoriano en materia de exportación, realicen un adecuado manejo de su planificación tributaria, que constituye en consecuencia la realización de diversas actuaciones que forman una estrategia que permita aprovechar las alternativas legales disponibles, para acceder a todos los beneficios tributarios que son otorgados para potenciar, incentivar y desarrollar este sector.

Por último debo señalar que el rol del Estado está dado por permitir la existencia de una actividad privada sin limitaciones en su crecimiento, salvo el respeto de derechos. En este contexto es necesario que el estado ecuatoriano continúe legislando y trabajando intensamente en materia de exportaciones para abrir espacios a las empresas e incrementar el intercambio comercial con otros países que conduzcan a beneficios mutuos, con el fin de difundir nuestros productos en los más diversos mercados del comercio mundial, ya que esto permitirá un mayor y continuo crecimiento económico de nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA

- Benalcázar, Gustavo. “Los efectos del IVA en la economía ecuatoriana”. Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 2004.
- Benítez Chiriboga, Mayté. “Análisis jurisprudencial de la devolución del impuesto al valor agregado”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2014.
- Bustos, Javier. “El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta”. Quito, Editora Jurídica Cevallos, 2007.
- Cabanellas de Torres, Guillermo. “Diccionario Jurídico Elemental”. Argentina, Editorial Heliasta, 1994.
- Codificación del Código Orgánico Tributario, en Régimen Legal Tributario. t. II. Quito, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009.
- Corral Guerrero, Luis. “El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos”. Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.
- Dirección de Inteligencia Comercial e Inversiones PROECUADOR – Instituto de Promoción de Exportación e Inversiones, Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio e Integración, “Análisis Sectorial de Flores”, Quito, 2011.
- Durango, Mauricio. “Los efectos del IVA en la economía ecuatoriana”. Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 2004.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGER2008-0566: Dispónese que para dar cumplimiento a lo establecido en el Art. 14 de la Ley del Anciano y en el Reglamento para la aplicación de los beneficios tributarios a favor del anciano correspondientes a impuestos fiscales, los beneficiarios deberán registrarse personalmente en las oficinas del SRI a nivel nacional”. Registro Oficial, No. 342, 21 de mayo de 2008.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGER2008-1040: Instáurese el proceso simplificado para devolución de IVA a exportadores”. Registro Oficial, Suplemento, No. 400, 11 de agosto del 2008.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGER2008-1512 : Expídase el procedimiento y normas para la devolución de IVA por internet a los

exportadores de bienes”. Registro Oficial, Suplemento, No. 497, 30 de diciembre del 2008.

- Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGERCGC12-00032: Se dispone que las declaraciones de impuestos administrados por el SRI por parte de los contribuyentes, se realizarán exclusivamente en medio magnético vía internet”. Registro Oficial, No. 635, 7 de febrero del 2012.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGERCGC12-00033: Se establece el procedimiento para la devolución del impuesto al valor agregado (IVA) a los exportadores de bienes”. Registro Oficial, Suplemento, No. 636, 08 de febrero del 2012.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGERCGC13-00765: Se dispone que los errores en una declaración de impuestos, cuya solución no modifique el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente o modifique la pérdida o el crédito tributario en más o en menos, podrán enmendarse dentro del año siguiente a la presentación de la declaración original”. Registro Oficial, No.135, 02 de diciembre de 2013.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGERCGC14-00095: Se dispone que las personas naturales y las sucesiones indivisas, que no se encuentren obligadas a llevar contabilidad, en su calidad de agentes de percepción podrán presentar de manera acumulada y semestral las declaraciones de (IVA)”. Registro Oficial, No. 189, 21 de febrero del 2014.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGERCGC14-00156: Se establécense las normas que regulan el procedimiento para la devolución del impuesto al valor agregado, a través de internet, a los exportadores de bienes”. Registro Oficial, Suplemento, No. 212, 26 de marzo del 2014.
- Ecuador. Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, SENA. “Resolución No. SENA-DGN-2012-0336-RE del 10 de octubre de 2012: Regulaciones provisionales para el régimen aduanero de exportación definitiva”. Registro Oficial, No. 825, 7 de noviembre de 2012.
- Flores Espinosa, María José. “Análisis y procedimiento de la devolución del impuesto al valor agregado en el Ecuador”. Monografía de especialización, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2006.

- Fonseca Ojeda, Erika. “Análisis devolución impuesto sobre el valor agregado (IVA) a exportadores en Ecuador”. Monografía de especialización, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2015.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, 463 (17 de noviembre de 2004, última reforma 20 de mayo de 2014).
- Núñez Mera, Alexander. “Efectos de la firma del TLC con EU en el sector florícola”. Monografía, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2006.
- Quezada Cabrera, Luis Mario. “Análisis de devolución del IVA a empresas exportadoras y sus procedimientos”. Monografía de especialización, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2012.
- Reglamento para aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, 209 (8 de junio de 2010, última reforma 17 de diciembre de 2013).
- Toscano Soria, Luis. “Devolución del pago en exceso del IVA”. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2005.
- <<http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/ecuador-perdio-la-atpdea-y-ahora-tambien-pierde-el-sgp-587477.html>>.
- <http://www.elcomercio.com/actualidad/atpdea-exportadores-comercio_aranceles-ecuador.html>. “Un año sin Atpdea sí impactó en los exportadores, redacción negocios”, 26 de junio de 2014.
- <<http://www.elcomercio.com/opinion/rosas-sepelio.html>>. “Rosas para un sepelio por Walter Spurrier”, 6 de agosto de 2013.
- <www.fedexpor.com>. “Efectos de una eventual pérdida de las preferencias arancelarias al amparo del Sistema Generalizado de Preferencias (SGP+) y la importancia de negociar un acuerdo con la Unión Europea”.
- <<http://www.flacso.org.ec/portal/pnTemp/PageMaster/fkoaz3i6z7pysncqu41ni2ht9ewvfc.pdf>>, Naranjo, Marco. Burgos, Sebastián. “Boletín de Análisis Sectorial y de MIPYMES: Sector Florícola”, julio 2010.
- <<http://es.slideshare.net/mzanello/recupero-del-iva-de-exportacion>>, Jardón Ortega & Asociados, contadores públicos, Argentina, s.f.

- <www.derechoecuador.com>. Maldonado, Hernán. “Impuesto al Valor Agregado - IVA, Generalidades”, s.l., s.f.