

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

Conveniencia de que el sector público pague la tarifa 12% del impuesto al valor agregado (IVA)

Marubia María Ruth Quilumba Viteri

Quito, 2015



Cláusula de Cesión de Derecho de Publicación de Tesis

Yo, Marubia María Ruth Quilumba Viteri, autora de la tesis intitulada “CONVENIENCIA DE QUE EL SECTOR PUBLICO PAGUE LA TARIFA 12% DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)”, 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 a la que haya lugar 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.

Fecha:.....

Firma:.....

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Tributación

“Conveniencia de que el sector público pague la tarifa 12% del impuesto al valor agregado (IVA)”

Autora: Econ. Marubia Quilumba Viteri

Tutor: Econ. Juan Francisco Villacis

Quito, 2015

RESUMEN

El principal objetivo de esta investigación es determinar si es o no conveniente para los intereses del país que el sector público pague la tarifa 12% del IVA. A partir de esta premisa se han generado un sinnúmero de controversias en la esfera tributaria y en torno a ellas ha existido una serie de reformas especialmente a partir de finales de los años 80, ya que para muchos no es conveniente que este sector pague el IVA, pero de acuerdo a las políticas del Servicio de Rentas Internas (SRI), este tema viene a constituirse en un pilar de indudable importancia en el aspecto de control, porque se convierte en un vehículo para llegar a los proveedores del sector público; puesto que con el pago del impuesto al valor agregado (IVA) las instituciones públicas tienen derecho a la devolución del mismo y esta se constituye en un proceso de control y cruce de información de enorme valía para la gestión de la Administración Tributaria.

En primera instancia se realizará una revisión de la historia del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a nivel mundial y en nuestro país; se analizarán los períodos con la Tarifa 12% y 0% del IVA para el Sector Público y su normativa. Otro tema a analizar es la devolución del IVA al Sector Público, estudio mediante el cual podremos visualizar los procedimientos por medio de los cuales la Administración Tributaria lleva a cabo una de sus potestades (ejercer las funciones de control, inspección y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con el ordenamiento jurídico tributario); esta investigación nos llevará a despejar muchas dudas que en ningún nivel han sido resueltas, aquí serán analizadas las recaudaciones obtenidas en los períodos en los que el sector público ha pagado la tarifa 12% del IVA y los períodos en los cuales ha tenido tarifa 0%, así como su incidencia en el presupuesto general del Estado.

DEDICATORIA

Esta tesis la dedico en primer lugar a mis hijos Juan Fernando, Estéfano Nicolas y Mateo Pavel que han sido el motor de mi vida.

A mi hermana Ximena que me ayudo en todo de forma abnegada en el tiempo de estudios de esta maestría.

A mis Padres quienes con su ejemplo siempre me han impulsado a seguir adelante a pesar de las dificultades.

Y a todas y cada una de las personas que me han apoyado en la conclusión de esta investigación.

AGRADECIMIENTO

Mi agradecimiento más profundo a Dios quien ha provisto de todo lo necesario para que este sueño se cristalice, a mi Tutor el Econ. Juan Francisco Villacís quien con su sabiduría y profesionalismo ha dirigido de forma magistral este trabajo de investigación; a mis profesores y a todas las personas que me han ayudado en la elaboración de la presente tesis. Mil gracias.....

TABLA DE CONTENIDO

Capítulo Primero:

1. El Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador

1.1. Reseña Histórica del Impuesto al Valor Agregado.....	10
1.1.1. El Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador.....	16
1.2. Análisis del Impuesto al Valor Agregado, sus Principales Componentes y Conceptos	19
1.2.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	19
1.2.2. Comportamiento del Impuesto al Valor Agregado	21
1.2.3. Distorsiones ocasionadas por el Costo Financiero del IVA.....	22
1.3. El IVA en la Legislación Tributaria Ecuatoriana.....	23
1.4. Sector Público.....	24

Capítulo Segundo:

2. El Impuesto al Valor Agregado en el Sector Público

2.1. El Análisis de los períodos con la Tarifa 12% y 0% del IVA para el Sector Público.- Normativa Vigente en cada periodo.....	25
---	----

2.1.1. Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas.- Período con la Tarifa 12%.....	25
2.1.2. Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.- Período con la Tarifa 0%.....	28
2.1.3. Ley Orgánica de Empresas Públicas (LOEP).- Período con la Tarifa 12% del IVA.....	35
2.1.4. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.- Período Tarifa 12%	42

Capítulo Tercero:

3. La Devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para el Sector Público

3.1 . Precepto Jurídico.....	50
3.2 . Procedimiento de Devolución Automática del Impuesto al Valor Agregado (IVA)	50
3.2.1 Base Legal.....	51
3.3 Entidades y Organismos del Sector Público y Empresas Públicas.....	51
3.4 Procedimiento para Acceder a la Devolución Automática.....	52
3.4.1 Requisitos.....	55
3.4.2 Cálculo del Valor a Devolver.....	57
3.4.3 Notificación Electrónica de la Resolución.....	57
3.5 Solicitud de Devolución por Ventanilla.....	57
3.5.1 Base Legal.....	59
3.5.2 Procedimiento de Devolución y requisitos.....	60

3.6	Efectos Positivos y Negativos de su Aplicación.....	61
-----	---	----

Capítulo Cuarto:

4. Conclusiones y Recomendaciones

4.1	Conclusiones.....	70
-----	-------------------	----

4.2	Recomendaciones.....	71
-----	----------------------	----

	Bibliografía.....	73
--	-------------------	----

Capítulo Primero

1. El Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador

1.1. Reseña Histórica del Impuesto al Valor Agregado

Lo que conocemos actualmente como IVA (Impuesto al Valor Agregado), tiene remotos antecedentes en Egipto, Grecia y Roma; se trataba de la *centesima rerum venalium*, traducido del latín al español (las cien y las cosas para la venta); aplicada en Roma por Augusto, el cual consistía en:

centesima rerum venalium.- es un impuesto indirecto que fue establecido con otros, con el fin de llenar las arcas del «*Aerarium militare*» este impuesto establecía el pago al Estado de la centésima parte sobre el precio de las mercancías que se vendían en subastas. (*Aerarium militare*: impuesto especial constituido para proveer las pensiones a los militares veteranos, aunque podría servir para realizar el pago de gastos ordinarios del ejército; en si viene a constituirse en un apoyo económico para la estructura militar de Augusto).¹

También en Francia, durante la Edad Media rigió un tributo semejante, llamado “maltote”, que era un impuesto que los comerciantes debían cancelar al desarrollar actividades de exportación de lana a otros países al momento de la salida de la mercancía. Este tipo de tributo fue antecedente de la “alcabala” española que consistía en el pago de impuestos a los negocios, implementada por Alfonso XI en 1342, cabe señalar que este último fue el impuesto más importante del Antiguo Régimen en la Corona de Castilla en el comercio y de hecho el que más ingresos proporcionó a la hacienda real, aunque el diezmo era aún más importante pero su perceptor principal era la Iglesia, con participación del rey. En el caso de la alcabala este era uno de los impuestos que recaudaban las rentas provinciales, y consistía en un porcentaje sobre todas las ventas de productos y de fincas

¹Miquel Joan, *Derecho Privado Romano*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1992, 445

tantas veces como dichos bienes fuesen vendidos ya fuera al por mayor o por menor; aparentemente era un impuesto indirecto que gravaba las compraventas y todo tipo de transferencias. Para el siglo XVII la alcabala había aumentado desde el primitivo 5% ya que consistía en el derecho de la veintena parte - de todo lo que se vendiese o permutase; en 1349, se aumentó a un 10%, llegando hasta un 14%.²

De acuerdo a los relatos de los historiadores tenemos que en 1337 se inició un conflicto entre Inglaterra y Francia, denominado como “La Guerra de los Cien Años” la misma que terminó en 1453, un factor clave que renovó esta lucha en 1369 fue la rebelión de los nobles de Aquitania contra las políticas fiscales de Edward, El Príncipe Negro. Durante el siglo XIV los impuestos eran progresistas, y lo demostró la encuesta sobre el impuesto de 1377, corroborando que el impuesto sobre el Duque de Lancaster era 520 veces mayor que el que gravaba al campesino corriente. Estos datos nos demuestran que en los primeros esquemas fiscales se impusieron impuestos a las personas pudientes, los que tenían cargos públicos, al clero, a los comerciantes y los pobres pagaban poco o ningún impuesto.

Durante los años posteriores podemos decir que la historia no registra cambios significativos en la aplicación de nuevos impuestos y así llegamos a 1629, año en el cual el rey Carlos I es acusado de traición y decapitado, como resultado de problemas con el Parlamento por un desacuerdo sobre los derechos de imponer impuestos otorgados al Rey y al Parlamento, ya que el mandato real establecía que a los ciudadanos se les gravaría de acuerdo a su capacidad contributiva; a partir de aquí podemos decir que aparece el impuesto progresivo, así como el impuesto a la tierra y otros diversos sobre el consumo, que con un sinnúmero de variaciones los encontramos vigentes actualmente; posteriormente en 1800 para financiar la guerra contra Napoleón los británicos crearon un impuesto que se puede decir es el precursor del impuesto moderno que hoy conocemos,

²Artola Miguel, *La Hacienda del Antiguo Régimen* (Madrid), Alianza Editorial, 1982.

este fue abolido en 1816, ya que sus oponentes pensaban que sólo debía ser usado para financiar guerras.

Con respecto a la imposición tributaria en América colonial tenemos que los colonos pagaban impuestos según la Ley de Melados, esta ley fue modificada en 1764 (Ley del Azúcar) mediante la cual se incluía derechos de importación sobre melados extranjeros, azúcar, vino, y otros artículos. En vista de que esta ley no recaudaba los ingresos esperados, se añadió la Ley del Timbre de 1765, la misma que consistía en un impuesto directo sobre todos los periódicos impresos en las colonias y la mayoría de los documentos comerciales y legales.

Ya para 1791 esto es en América post revolucionaria, se estableció un impuesto sobre consumo a los colonos que era considerado discriminatorio, lo que dio como resultado que en 1794, los colonos al occidente de las Alleghenies comenzaron una rebelión contra los recaudadores, conocida actualmente como “La Rebelión del Whiskey”. En 1798 el Congreso promulgó el Impuesto sobre la Propiedad, para pagar la expansión del Ejército y la Marina en caso de una posible guerra con Francia. El mismo año, John Fries comenzó lo que es conocido como “La Rebelión de Fries”, en oposición al nuevo impuesto. En esta insurrección nadie resultó herido o muerto y Fries fue arrestado por traición, pero fue eventualmente perdonado por el Presidente Adams en 1800; cabe señalar el hecho de que Fries fue el líder de una unidad de milicias llamada para suprimir la “Rebelión del Whiskey”.

En América del Norte, específicamente en Estados Unidos, se sugirió instaurar un impuesto basado en la Ley Británica de Impuestos de 1798, la misma que aplicaba tasas progresivas a los ingresos, estas eran del 8% en ingresos superiores a 60 libras esterlinas y del 10% en ingresos superiores a 200 libras esterlinas. Esta ley se elaboró en 1814, pero nunca se impuso, porque el Tratado de Ghent fue firmado en 1815, terminando las hostilidades y la necesidad de ingresos adicionales. En 1861 la ley de impuestos proponía que “se gravará, recaudará y pagará, sobre el ingreso anual de todas las personas residentes de Estados Unidos, que se origine en cualquier tipo de propiedad, ocupación profesional,

empleo, o vocación efectuada en Estados Unidos o cualquier otro lugar, o de cualquier otra fuente”]; esta fue aprobada, pero nunca implementada. Desde finales del siglo XVII alrededor del mundo se aplicaron numerosos tipos de impuestos los mismos que se imponían respondiendo a las necesidades y políticas de los gobiernos de turno.³

Durante la Primera Guerra Mundial (1914-1918), comenzó a conocerse y expandirse el Impuesto a las Ventas y otros impuestos modernos sobre el volumen de negocios en las legislaciones europeas con el objeto de obtener recursos para cubrir las necesidades de la guerra; estableciéndose en sus inicios en Francia, en el año 1954 el mismo que tenía como base un proyecto preparado por el funcionario de hacienda Maurice Laure, de acuerdo a Georges Egret en su libro EL IVA; para continuar su expansión en otros países europeos.

El IVA fue concebido en sus orígenes con el propósito de satisfacer las necesidades recaudatorias que no habían podido lograr satisfacer los impuestos sobre el ingreso de los negocios vigentes en ese momento, cuyo efecto de cascada podría acarrear serias distorsiones en las decisiones económicas. La adopción e introducción del IVA fue en forma paulatina y lenta; sin embargo, el ritmo de implantación más tarde cobró ímpetu. “A pesar de las diferencias existentes entre los distintos sistemas nacionales, la estructura del impuesto al valor agregado se presenta en forma similar o homogénea en el contexto geográfico [...], el IVA es un impuesto plurifásico no acumulativo, que grava las entregas de bienes, las prestaciones de servicios, así como las importaciones.”⁴

En la ciudad de Roma, el 25 de marzo de 1957, se realiza la firma del Tratado de Roma de la Comunidad Económica Europea; instrumento que tuvo como objetivo primordial la creación de un Mercado Común, en el cual primara condiciones de competencia leal y trato nacional para personas, bienes y servicios; razón por la cual se hizo necesario que exista un sistema de imposición entre los seis países signatarios del tratado: Francia, Italia, Alemania (sólo la República Federal Alemana, no la República Democrática Alemana) y los tres países del Benelux (Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo), con el fin de

³Mann Charles, *Historia de los Estados Unidos*, Madrid, Taurus, 2006

⁴Piera Filippi, *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.- Los efectos del IVA en la economía*, Quito, Imprenta Mariscal, 2004, pag. 21

permitir la libre circulación de la mercadería, es decir, que los bienes se trasladen de un país a otro sin las distorsiones que provocan los problemas tributarios de las aduanas.⁵

Cabe destacar que los países integrantes para que se cristalice este objetivo requerían armonizar las legislaciones nacionales con el fin de eliminar los obstáculos en las relaciones comerciales existentes entre los Estados miembros; es así que para paliar este problema la Comisión Europea realiza varios estudios técnicos; para ello, se crea en el año 1962 un Comité de Expertos integrado por los seis países que formaban el Mercado Común (Francia, Holanda, Bélgica, Luxemburgo, Italia y Alemania). En 1967, elaboran el llamado Informe Neumark, el mismo que viene a constituirse en el punto de referencia para todos quienes están interesados en estudiar el IVA y la materia tributaria. Los informes de los expertos probaron que la falta de armonización en la imposición indirecta sobre el consumo afectaba las relaciones comerciales, distorsionando la libre competencia en el mercado común europeo; razón por la cual la Comisión Europea soportó el plan de introducción de un sistema común de imposición sobre el valor agregado como medida de integración económica entre los Estados miembros.

Estas recomendaciones se lo realizó mediante directrices, es decir normativa comunitaria “No. 67/227 y No. 67/228 del 1º de abril de 1967, las que contenían las disposiciones y los criterios fundamentales del sistema común del impuesto al valor agregado”⁶ europeo; es así que los seis países implementaron esta normativa en sus legislaciones nacionales, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Comunitario.⁷

Solo tres años más tarde el IVA llegó a América, así a los países de: Colombia, Ecuador, Bolivia, Chile, México, Perú, Brasil, Argentina y Uruguay, sancionaron sus leyes respectivas implementando dentro de su legislación este tributo, todos dentro de la década de los años setenta (1970).

Al mirar retrospectivamente podemos acotar que la difusión del IVA ha sido el acontecimiento más importante en el ámbito tributario de los últimos cincuenta años; este

5 La. Mata Sierra, María Teresa, *Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Editorial Lex Nova, S.A. 2. ed. 1996

6 (Piera Filippi, *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, 16)

7 Antonio Vázquez, *El IVA y el Comercio Internacional: Tendencias y Problemas Actuales*, Ed. Crónica Tributaria, 2007, 124

pasó de ser un impuesto desconocido fuera de Francia en la década del cincuenta, a ser adoptado por alrededor 136 países, en los cuales normalmente representa una cuarta parte de la recaudación tributaria.⁸

Es evidente que el IVA es un impuesto en continuo desarrollo, cada vez son más los países que lo adoptan; aquellos que ya lo han implantado se esfuerzan por mejorar su diseño y puesta en práctica, lidiar con los problemas que surgen; como por ejemplo, ocuparse de las devoluciones y de la comisión de fraude. Se plantean además nuevas problemáticas, como las relacionadas con el comercio electrónico, inclusive sobre las posibilidades de gravar instrumentos financieros o de propiedad intelectual.

La adopción del IVA como condición previa para la adhesión a la Unión Europea ha impulsado su expansión en los países desarrollados de la región (incluidos los países que no son miembros de la unión, como es el caso de Noruega y Suiza), todos los países que integran la OCDE⁹ han implantado el IVA.

Es evidente que durante los años noventa aumento la difusión del IVA, el cual ha sido adoptado por prácticamente todas las economías en transición como reflejo de la necesidad de sustituir las fuentes de ingresos tradicionales, “un gran número de países en desarrollo, sobre todo en África subsahariana pero también en Asia y el Pacífico (en donde la adopción del IVA ha cobrado un impulso adicional por las consecuencias que la reforma comercial ha traído aparejadas a largo plazo en la recaudación), y en las pequeñas economías insulares, que hasta hace 10 años no tenían IVA en casi ningún caso”¹⁰,

⁸Ebrill, Keen, Bodin, y Perry, *El Impuesto sobre el Valor Agregado Experiencias y Problemática*, Roma, 2005

⁹OCDE es un acrónimo de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y pertenece a la categoría Economía. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es una organización de cooperación internacional, compuesta por 34 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en el Château de la Muette, en la ciudad de París, Francia. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros. Se considera que la OCDE agrupa a los países más avanzados y desarrollados del planeta, siendo apodada como club de países ricos. Los países miembros son los que proporcionan al mundo el 70% del mercado mundial y representan el 80% del PNB mundial.

¹⁰Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA*, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., 1998, 57-60; 75

1.1.1. El Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador

Como precedente a la historia del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la República del Ecuador, creo importante realizar una breve reseña histórica de los indicios más relevantes en cuestiones tributarias en nuestro país y específicamente del IVA que es el tema central del presente trabajo.

En la administración del Dr. José Luis Tamayo, Presidente Constitucional, (1923) se dicta la primera Ley sobre impuestos, promulgada mediante Decreto de 22 de octubre de 1923 y publicada en el Registro Oficial No. 756, denominada como “Ley de Impuesto sobre las Ventas Comerciales e Industriales”.

Mediante Decreto Ley de 29 de septiembre de 1928, publicada en Registro Oficial No. 756 de 30 de septiembre del mismo año, el presidente Dr. Isidro Ayora expide una nueva Ley de Impuesto a las Ventas Comerciales e Industriales que reformaba y sustituía a la Ley del 22 de octubre de 1923; la que tenía por objeto ser más equitativa, fácil de aplicar y comprender; el impuesto era del 1% sobre el valor de las ventas y además debían pagar S/. 2,00 por la patente. De acuerdo al Decreto Supremo No. 38 se sustituye el Impuesto a las Ventas Comerciales e Industriales (Registro Oficial No. 275 de 29 de enero de 1936) por el 5% ad-valorem a las importaciones sujetas al pago de derechos de importación y el 1% a las importaciones no sujetas al pago de estos derechos.

Con Decreto Supremo No. 1239, publicado en el Registro Oficial No. 356 de 1º de noviembre de 1941, el Dr. Carlos Alberto Arroyo del Río, crea un impuesto del 1.5% a todas las mercaderías importadas y sobre el valor bruto de las ventas efectuadas por los propietarios de las industrias; la institución encargado de esta recaudación era la Dirección de Ingresos.¹¹

¹¹Obregón Vinuesa Ángel; *Ecuador, Sector Público y El Impuesto al Valor Agregado*; UASB; Quito; 2004

Desde 1941 hasta los años 70 se expidieron algunos decretos, los mismos que se encargaban de modificar los impuestos de acuerdo a los requerimientos y necesidades del Estado.

El 12 de Mayo de 1970 se publica en el Registro Oficial el Decreto Ejecutivo No. 469 a consecuencia del desfinanciamiento del Presupuesto del Estado, estableciéndose el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios (ITM), con la asesoría del programa OEA/BID, el cual grava a las transacciones de bienes nuevos o usados que comercialicen las personas naturales o jurídicas y a la prestación de servicios, en el mismo se diferenció dos tipos de contribuyentes, por una parte, los tarifarios (sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad) y los de registro (personas naturales no obligadas a llevar contabilidad), la tarifa del ITM (Impuesto a las Transacciones Mercantiles) fue única del 4%. Es importante anotar que estando nuestro país en un régimen de derecho la Cámara Nacional de Representantes considera necesario “observar los principios constitucionales de justicia en la distribución de la renta y la riqueza entre los ecuatorianos y con el propósito de obtener mejor rendimiento tributario”, para la consecución de este objetivo se incrementa la tarifa del ITM al 5%, el mismo que se publica en el Registro Oficial No. 83 del 31 de diciembre de 1981, manteniendo los mismos principios jurídicos de la ley anterior, a diferencia de la incorporación de nuevos hechos como no sujetos del tributo, tales como adjudicaciones por herencias y liquidaciones de sociedades, venta de negocios, fusión y transformación de sociedades, cesión de acciones, participaciones sociales y demás valores fiduciarios y las donaciones a entidades del sector público y privadas de educación, beneficencia o asistencia social, además se incrementa algunos servicios gravados y se introduce nuevas exenciones a productos alimenticios. Este impuesto estuvo en vigencia hasta diciembre de 1989, pues a partir de Enero de 1990 con la expedición de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno No. 56, publicada en el Registro Oficial 341 del 22 de diciembre de 1989, se instituyó el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con características muy similares a las del ITM.

En 1995 mediante la expedición de la Ley 93, publicada en el Registro Oficial 764-S del 22 de agosto de 1995, se establece el Impuesto al Valor Agregado con dos tarifas para

este impuesto (0% y 10%), se elimina los dos tipos de contribuyentes (tarifarios y de registro) y se exige a los contribuyentes que realizan transacciones gravadas con tarifa 10% la presentación de su declaración mensual. Se instituye el Crédito Tributario, que es la diferencia entre el IVA cobrado en ventas menos el IVA pagado en compras; en aquellos casos en los que la declaración arroje saldo a favor (el IVA en compras es mayor al IVA en ventas), dicho saldo será considerado crédito tributario, que se hará efectivo en la declaración del mes siguiente y la declaración semestral a aquellos contribuyentes que se encuentren sujetos a transacciones gravadas con tarifa 0% de IVA.¹²

Con la Ley 99-41, publicada en el Registro Oficial 321-S del 18 de Noviembre de 1999, se eleva la tarifa del Impuesto al Valor Agregado del 10% al 12%, la cual entra en vigencia a partir del 1° de enero del año 2000; el 14 de mayo del 2001 con la Ley 2001-41, publicada en el Registro Oficial 325-S del 14 de mayo del 2001, se eleva la tarifa del IVA del 12% al 14%; la cual mediante amparo constitucional del Tribunal Constitucional, resolución No. 126-2001-TP, publicada en el Registro Oficial 390-S del 15 de agosto del 2001 se regresa a la tarifa del 12%, misma que se mantiene hasta la actualidad.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno: “Art. 52.- 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, [...]”

Actualmente el IVA es un tributo a la transacción de bienes y servicios en todas las etapas de elaboración. Lo que permite a las empresas descontar los impuestos que pagan por los insumos materiales como créditos contra los que aplican a sus propias ventas; a diferencia de algunos autores creo que esto ocurre en todos los modos de comercialización, ya sea al por mayor o menor, en vista de que el consumidor final es sobre quien recae el peso del impuesto al ser el único que definitivamente lo paga.

Es importante resaltar en este punto que a más de las transformaciones normativas que ha sufrido este tributo, en el Ecuador también se experimentó un cambio institucional tributario, en 1998 se elimina la antigua Dirección General de Rentas (DGR), institución

¹² (Gustavo Benalcazar Subía, *XXII Jornadas* [...] 119-132)

dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas y se crea el Servicio de Rentas Internas (SRI), institución que goza de autonomía, a nuestro criterio con esta transformación la política tributaria gana en ciencia, equidad y transparencia, permitiendo incrementar la recaudación y ampliar el número de contribuyentes que aportan al Estado.

Este logro se ha debido en parte al IVA, que es el impuesto que más ingresos le genera al Estado, el que menor evasión tiene y el de más fácil recaudación. Así el IVA en Ecuador representó el 58.4 por ciento de la recaudación total registrada por el SRI para el año 2007. Con un crecimiento respecto al 2006 de 13.4 por ciento. De enero a junio de 2008, la recaudación del IVA había alcanzado el valor de 1.575 millones de dólares, superando la meta del período en un 3% de acuerdo a datos proporcionados por el SRI en el 2007, otro ejemplo que podemos mencionar es la comparación de estimaciones de evasión entre los dos impuestos más grandes impuesto a la renta e impuesto al valor agregado que son recaudados por la Administración Tributaria Central, así el IVA presenta una cifra de 30.2 por ciento de evasión, inferior a la registrada en el Impuesto a la Renta de Sociedades que asciende al 60 por ciento según datos del 2004 para ambos casos.¹³

Cabe señalar el interés estatal en fortalecer el sistema tributario específicamente de los impuestos directos, ya que el análisis de la incidencia de los impuestos tiene como objetivo investigar quién finalmente paga un impuesto o sobre quién recae la carga del mismo; en este sentido el interés detrás de la incidencia es hacer una evaluación sobre la justicia tributaria, teniendo como principal concepción el diseño de impuesto a la renta de las personas, donde se fijan tasas impositivas crecientes para los individuos de mayores ingresos. Este diseño progresivo del impuesto a la renta, que es considerado generalmente justo; nos da una visión de cómo debe estar distribuida la carga tributaria en una sociedad.

1.2. Análisis del Impuesto al Valor Agregado, sus Principales Componentes y Conceptos

1.2.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Concepto.- El impuesto al valor agregado es el impuesto que se paga por la transferencia de bienes y prestación de servicios. Se denomina Impuesto al Valor

¹³www.bce.fin.ec/documentos/PublicacionesNotas/01-2013

Agregado por ser un gravamen que afecta a todas las etapas de comercialización pero exclusivamente en la parte generada o agregada en cada etapa.

Como características principales se puede mencionar que el IVA es un impuesto indirecto,¹⁴ real,¹⁵ ya que no tiene en cuenta las condiciones del sujeto pasivo y neutral, puesto que grava las transferencias en todas las etapas con alícuotas uniformes; además, existe la posibilidad de computar como crédito fiscal el impuesto abonado o pagado en las compras.

Otra de las características con relación a su administración, es que el IVA es de fácil recaudación, ya que el fisco puede efectuar controles cruzados entre los débitos y créditos fiscales.

Como desventajas podemos mencionar en primer lugar la regresividad ¹⁶, es decir, la incidencia (impacto) del gravamen termina siendo mayor en los sectores de bajos ingresos que en los de altos ingresos, toda vez que son las clases de menores ingresos, en realidad, las que contribuyen en mayor proporción en términos relativos; esto se debe a que por ejemplo: una persona que tiene ingresos de \$ 300 mensuales paga el mismo valor por IVA en cierto bien o servicio que una persona que tiene ingresos de \$ 3.000; en si la incidencia en la economía de los unos nunca será igual a la de los otros.

Otra de las desventajas que podemos mencionar con relación a la administración del IVA es que su recaudación se complica en la etapa minorista, porque son mayores los niveles de evasión (los consumidores no reclaman las facturas).

¹⁴Impuestos indirectos: Es aquél que grava el consumo de los contribuyentes; se llama indirecto porque no repercute en forma directa sobre los ingresos sino que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se traslada a los consumidores a través de los precios. Son los gravámenes establecidos por las autoridades públicas sobre la producción, venta, compra o uso de bienes y servicios y que los productores cargan a los gastos de producción. Es aquél que grava el consumo de los contribuyentes; se llama indirecto porque no repercute en forma directa sobre los ingresos sino que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se traslada a los consumidores a través de los precios. Son los gravámenes establecidos por las autoridades públicas sobre la producción, venta, compra.

¹⁵Impuesto real.- afecta o grava un elemento económico, sin consideración a la situación personal del sujeto pasivo.

¹⁶Impuestos Regresivos.- son aquellos que se cobran a todos por igual; es decir: la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica de una persona, por lo tanto, una persona pobre y una persona adinerada pagarán la misma cantidad de dinero por el impuesto. Lo anterior implica que la cantidad de dinero que debe pagar el pobre por este impuesto es mayor en proporción a su ingreso que la que debe pagar la persona adinerada y afectará, por consiguiente, más fuertemente su economía personal. <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo101.htm> 19-01-2013

1.2.2. Comportamiento del Impuesto al Valor Agregado

Con el propósito de atenuar los efectos regresivos que podía provocar este tributo, se eximio del pago del mismo a ciertos productos de la canasta familiar, pero con el transcurso de las sucesivas reformas introducidas en este impuesto se fue ampliando la base, de manera tal que se convirtió en un impuesto cada vez más regresivo; ya que al tener un porcentaje único (12%) a ser aplicado para todas las transferencias que están sujetas al mismo sin importar quien lo pague; afecta mayormente a quienes menos tienen.

Según varios estudiosos del tema el IVA surgió para evitar la distorsión de los impuestos a las ventas en cascada (turnover tax o impuesto sobre el volumen de negocio¹⁷) que encarecían los costos de producción. Aunque no parece haber dudas de que el IVA es menos distorsivo que los impuestos en cascada¹⁸, esto no implica que no genere ningún tipo de distorsión, o que aquéllas que genera sean insignificantes. Por el contrario, el IVA impone un costo financiero sobre los productores que se traslada hacia delante –en cascada– cuando las condiciones del mercado lo permiten.

Para Llach (2001), el Impuesto al Valor Agregado, contra lo que dice la mayoría de la literatura, es un impuesto distorsivo, porque genera mayor costo de producción en el país y distorsiona la asignación de recursos entre sectores. Entre esa "mayoría de la literatura" citada por Llach se encuentra, entre muchos otros, Oscar Libonatti (1998), quien afirma que la imposición al consumo "presenta la ventaja de ser económicamente más neutral o si se prefiere, menos distorsiva".¹⁹

En relación a la distorsión que provoca este impuesto, estoy de acuerdo con Llach ya que todo el IVA pagado por los productores en el proceso de producción, comercialización, etc. son incluidos en los costos, lo que genera un costo mayor de los productos y servicios gravados, el mismo que es trasladado al consumidor final, razón por

¹⁷Un **impuesto sobre el volumen de negocios** es similar a un impuesto sobre las ventas o IVA, con la diferencia de que grava los bienes intermedios y de capital, posiblemente. Es un impuesto indirecto, por lo general en un ad valorem base, aplicable a un proceso de producción o de la etapa. Por ejemplo, cuando se haya completado la actividad manufacturera, un impuesto puede ser cargado en algunas empresas. El impuesto de ventas se produce cuando la mercancía se ha vendido.

¹⁸**impuesto en cascada** es un impuesto sobre el volumen que se aplica en cada etapa de la cadena de suministro, sin ninguna deducción por el impuesto pagado en etapas anteriores. Estos impuestos están distorsionando en que crean un incentivo artificial para la integración vertical.

¹⁹ <http://www.econlink.com.ar/impuestos-distorsivos-iva/iva> 30-03-2013

la cual podemos decir que este es un impuesto distorsivo al generar una mayor carga para quien lo consume.

Para una mayor comprensión de lo expuesto anteriormente creo necesario hacer mención de los principales tipos de distorsión producidos por la aplicación del IVA.

1.2.3. Distorsiones ocasionadas por el Costo Financiero del IVA

Cabe señalar que en la práctica, a través del costo financiero, el IVA genera distorsiones sobre la normal asignación de recursos en la economía. Estas distorsiones pueden ser clasificadas en evitables e inevitables.

Evitables

Dentro de las distorsiones evitables generadas por el IVA, se encuentran aquéllas llamadas anti-inversiones por un lado y anti-exportaciones por el otro.

- Distorsión anti-inversiones. La inversión es una de las actividades económicas más afectadas por la distorsión financiera del IVA. Cuanto más próxima a lo instantáneo sea la devolución del IVA inversión, menor será la distorsión anti-inversión generada por este impuesto.
- Distorsión anti-exportaciones. Ya que al estar desgravadas las exportaciones pero no así sus compras, el problema del retardo en las devoluciones también afecta negativamente la rentabilidad de las actividades exportadoras.

La solución a estos problemas consistiría en la instantánea devolución del IVA inversión y del IVA correspondiente a las compras de los exportadores. En un trabajo de Llach (2001), se plantea una reducción de la alícuota del IVA al 11% y la creación de un impuesto provincial a las ventas finales, y de esta manera obtener una reducción significativa en el costo financiero del IVA.

Inevitables

Existen ciertas distorsiones que son inherentes a la naturaleza del IVA y por lo tanto son inevitables, mientras el IVA forme parte del sistema tributario. Sin embargo, cuanto menor sea la alícuota de este impuesto, menores serán las distorsiones.

- Distorsión en contra de los procesos largos; cuanto más largos son los procesos productivos, mayor será la distorsión, dado que mayor será el costo financiero²⁰, esto se da en virtud de que en este caso es mayor el monto pagado por IVA.
- Distorsión en contra de la utilización de los insumos complementarios de la tierra. Puesto que la tierra no paga IVA y sí los insumos complementarios, la distorsión del IVA alienta los procesos agropecuarios más intensivos en tierra.
- Distorsión en contra de las pequeñas y medianas empresas y en contra de las empresas nacionales. Tanto las empresas nacionales, respecto de las transnacionales, como las empresas pequeñas y medianas, respecto de las grandes, enfrentan normalmente tasas de interés más altas. Dado que el costo financiero generado por el IVA depende de la tasa de interés, entonces éstas resultan mucho más afectadas por la distorsión financiera del IVA.²¹

1.3. El IVA en la Legislación Tributaria Ecuatoriana

El Art. 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala el Impuesto al Valor Agregado como:

Objeto del impuesto.- Objeto del impuesto.- (Sustituido por el Art. 17 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- 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 industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.

Adicionalmente, el artículo 53 de la LRTI, señala como transferencia para efectos de este impuesto: (Sustituido por el Art. 18 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).

²⁰Costos financieros.- son las retribuciones que se deben pagar como consecuencia de la necesidad de contar con fondos para mantener en el tiempo activo que permitan el funcionamiento operativo de la compañía. Dichos activos requieren financiamiento, y así existen terceros (acreedores) o propietarios (dueños), que aportan dinero (pasivos y patrimonio neto, respectivamente, según la óptica contable) quienes demandan una compensación por otorgarlo, dado que el dinero tiene un valor en el tiempo. Dicha compensación se llama Interés y para la empresa que recibe los fondos representa un costo.

²¹Juan J. Llach y Lucas Llach, *¿Qué hacer con el IVA ? Una reforma para crecer y crecer*, Buenos Aires, 2000, pág. 6-8

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, aun 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 compraventa, 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.

1.4 Sector Público.- Se conceptúa al sector público como el conjunto de organismos administrativos mediante los cuales el Estado cumple, o hace cumplir la política o voluntad expresada en las leyes fundamentales del País.

Los organismos y entidades que integran el sector público, se encuentran establecidos en el Capítulo Séptimo de la Sección Primera, en el artículo 225 de la Constitución de la República del Ecuador.

Art. 225.-El sector público comprende:

1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social.
2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado.
3. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.
4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos.

Capítulo Segundo

2. El Impuesto al Valor Agregado en el Sector Público

2.1. El Análisis de los períodos con la Tarifa 12% y 0% del IVA para el Sector Público.- Normativa Vigente en cada período.

Este capítulo se centrará concretamente en el análisis de los períodos en los cuales el Sector Público ha estado gravado con tarifa 12% y 0% del IVA y su normativa legal vigente, el que se realizará a partir de 1999, año en el cual inicia el fenómeno tributario de renovación y reestructura del sistema tributario ecuatoriano con la promulgación de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley No. 99-24).

2.1.1 Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas.- Período con la Tarifa 12%

Antes de la vigencia de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley No. 99-24), publicada en R.O.S. No. 181 de 30 de abril de 1999; todas las adquisiciones de bienes y servicios que realizaban las instituciones públicas estaban gravadas con tarifa 0% de IVA; pero a partir de las reformas y con la puesta en vigencia de esta ley las instituciones públicas están obligadas a pagar la tarifa del 12% de IVA en las adquisiciones locales, importación de bienes y demanda de servicios, a excepción de aquellas que se encuentran señaladas expresamente en la Ley de Régimen Tributario Interno con tarifa 0% del IVA.

Por tal motivo se detallara más explícitamente lo concerniente a esta Ley y las reformas relacionadas al IVA y sector público, la misma que de acuerdo a lo establecido en la Disposición Quinta de la LRTI dispone: *“La presente Ley entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo en lo relacionado con las normas sobre el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Renta, que entraron en vigencia el 1 de mayo de 1999”*.

Al respecto y como marco legal referente a la aplicación de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas y básicamente en la aplicación de la tarifa 12% del IVA para las instituciones públicas y su consiguiente devolución, tenemos que:

De conformidad con lo que estipula el Art. 37, este incorpora los artículos 69B en la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 73 en la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente hasta diciembre del año 2007, en ellos se determinaba el derecho a la devolución del IVA pagado por los organismos y entidades del sector público en las adquisiciones de bienes y servicios, esta norma fue reformada posteriormente por el Art. 99 de la Ley No. 2000-4 publicada en el Registro Oficial No. 34 de la Ley de Reforma Tributaria 2001-41 publicada en el Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo de 2001.²²

Además esta ley modifico los Art. 54 y 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece los bienes, transferencias, importaciones y servicios que se encuentran gravados con tarifa cero de IVA; y, la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, en su disposición final primera, estableció que las Instituciones del Estado a las que se menciona en esta Ley se entenderán a todas las numeradas en el Art. 118 de la Constitución Política de la República.²³

Ley No. 2001-41: Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo de 2001, de los artículos 31 al 34 contenían las reformas referentes al régimen del IVA, en cuanto a las reformas referentes a las instituciones públicas determinaba:

²²Art. 37.- A continuación del artículo 69 de la Ley de Régimen Tributario Interno, agréguese los siguientes:

Art. 69B.- IVA pagado por los organismos y entidades del sector público.- El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de prestación de servicios el Gobierno Nacional, los consejos provinciales, los municipios, [...] será reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días a través de la emisión de la respectiva nota de crédito o cheque. [...].

Art. 73 CLRTI.- Devolución de IVA.- El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de servicios la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loo y las universidades y escuelas politécnicas será reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria [...].

²³Art. 118.- Son instituciones del Estado:

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

Art. 34.- En el art. 69B, introducido por el artículo 37 de la Ley No. 99-24 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999 y reformado por el artículo 99 de la Ley No. 2000-4 publicada en el Registro Oficial No. 34 del 13 de marzo de 2000, introdúzcanse las siguientes reformas: a) Sustitúyase al primer inciso por el siguiente: “69B.- IVA Pagado por los organismos y entidades del Sector Publico.- El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de servicios las entidades u organismos del Sector Publico según la definición del artículo 118 de la Constitución Política de la República, excepto las empresas públicas al igual que la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría, Comisión de Transito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer –SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas serán reintegrados sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria. Se reconocerán intereses si vencido el termino antes indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas, deberá devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la declaración de representante legal que deberá acompañar la copia de las facturas en las que se desglose el IVA.”²⁴

De acuerdo a lo dispuesto en la última codificación vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, antes de la aprobación de la Ley para la Equidad Tributaria, No. 2004-026, publicada el 17 de noviembre de 2004 en el Suplemento del Registro Oficial No. 463, en la que se dispuso:

Art. 71.- Reintegro del IVA.-El impuesto al valor agregado IVA pagado en las transferencias e importaciones de bienes por los municipios, consejos provinciales, universidades, escuelas politécnicas. Junta de Beneficencia de Guayaquil y Solca, será reintegrado a través del Presupuesto General del Estado. El reintegro no podrá ser imputado a los recursos que por norma constitucional o por disposiciones legales corresponden a las entidades del Régimen Seccional Autónomo.

Art. 73.- IVA pagado por los organismos y entidades del Sector Publico.- El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de servicios las entidades u organismos del Sector Publico según la definición del artículo 118 de la Constitución Política de la República, excepto las empresas públicas al igual que la Junta de

²⁴Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley No. 99-24), publicada en R.O.S. No. 181, *Guía Nacional de Tributación 1999*, Asociación de Servidores Públicos del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, Quito, 1999.

Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría, Comisión de Transito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer –SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas serán reintegrados sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria. Se reconocerán intereses si vencido el termino antes indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas, deberá devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la declaración de representante legal que deberá acompañar la copia de las facturas en las que se desglose el IVA.

Lo previsto en el inciso anterior [...].

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

2.1.2 Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.- Período con la Tarifa 0%

En el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de Diciembre del 2007, se publicó la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; la misma que fue aprobada por la Asamblea Constituyente con noventa votos a favor, que dispone algunos incrementos en varios impuestos (como en el caso del ICE), modificación de las reglas para el pago del impuesto a la renta y el IVA; además se crearon nuevos impuestos como a la Salida de Divisas (ISD) y a las Tierras Rurales.

En cuanto al régimen aplicable al sector público, la ley dispone que estarán gravados con tarifa cero todos los bienes y servicios que sean prestados a las entidades del sector público; las mismas que de acuerdo al artículo 225 de la Constitución de la República del Ecuador establece:

“El Sector Público comprende:

1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social.
2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado.

3. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.
4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos”.

El Art. 55 de la Codificación para la Ley de Régimen Tributario Interno publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004, reformado por el Art. 109 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, incrementó después el numeral 10, entre las transferencias e importaciones con tarifa 0% *“los que adquieran las instituciones del Estado y empresas públicas que reciban ingresos exentos del impuesto a la renta”*; provocando con esta disposición un giro de 90 grados, en el régimen aplicable a las instituciones del sector público.

Fue reformado además el Art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el Art. 115 numeral 21, que tiene relación con los servicios gravados con tarifa 0% del IVA, entre los cuales actualmente constan *“los prestados a las instituciones del Estado y empresas públicas que reciben ingresos exentos del impuesto a la renta”*. También fue reformado el Art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que nos habla sobre el crédito tributario.

Art. 122.- “Al final del Art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno agréguese el siguiente inciso: “En el caso de que el sujeto pasivo tenga crédito tributario originado por las ventas a instituciones del Estado y empresas públicas, que no pueda ser recuperado hasta seis meses posteriores a la declaración, podrá solicitar la devolución a la Administración Tributaria [...]”²⁵

Esta reforma dio derecho a los proveedores del sector público a solicitar la devolución siendo este un derecho que se trasladó de un sector a otro.

25 Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 (29-XII-2007)

El Art. 128 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, sustituyó al inciso primero del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo referente a la devolución del IVA a favor de algunas de las instituciones del sector público, quedando vigente con las mismas condiciones, en las adquisiciones locales, importaciones de bienes o en la demanda de servicios, por parte de la Junta de Beneficencia de Guayaquil, IESS, Fe y Alegría, Comisión de Transito de la Provincia del Guayas, SOLCA, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Looz y las universidades y escuelas politécnicas.

Además al final de este artículo se agrega el siguiente inciso: *“La Administración Tributaria una vez resuelta la devolución del IVA verificando la información reportada en los anexos de declaración del solicitante, se reserva el derecho de verificar que el monto devuelto sea el correcto, de detectarse una diferencia a favor del fisco, se procederá a compensar automáticamente contra futuras devoluciones del IVA que el contribuyente solicitare.”*²⁶

El Director del SRI de ese entonces, argumento que el establecimiento de tarifa 0% en el cobro del impuesto al valor agregado, para el sector público se hacía necesario para evitar el trámite de devolución del IVA que en el año del 2007 alcanzo 240 millones de dólares.²⁷

Ley de Régimen Tributario Interno

El artículo 54 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y en la parte pertinente numeral 9, literal e) dispone:

Art. 54.- Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes:

9.- Los que se introduzcan al País:

²⁶(LRET), Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 (29-XII-2007)

²⁷Gioconda Viviana Benítez Escobar, *Problemática Jurídica del Procedimiento para pedir la Devolución del IVA debidamente pagado por las Instituciones del Sector Público*, Quito, UASB, 2008, pág. 40.

e) Las importaciones de bienes de capital o de materiales que realicen las instituciones del Estado y/o los concesionarios al amparo de convenios internacionales, créditos de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales tales como la Corporación Andina de Fomento, el Banco Interamericano de Desarrollo y el Banco Mundial.

Las adquisiciones locales e importaciones no serán aplicables las exenciones previstas en el artículo 34 del Código Tributario, ni las previstas en otras leyes generales o especiales”.^{28 29}

Art. 55.- “Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: (...) 10.- Los que adquieran las instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta. (...)”.

Art. 56.- “Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios: (...) 21.- Los prestados a las instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta. (...)”.

Devolución del Impuesto al Valor Agregado a Proveedores Directos de Instituciones y Empresas Públicas

Cabe señalar que por ser la devolución del IVA a Proveedores Directos de Instituciones y Empresas Públicas un proceso que reemplazó a la devolución de las Instituciones y Empresas Públicas, creo que es conveniente su revisión.

El derecho a la devolución del IVA a los proveedores directos del sector público (instituciones del Estado y empresas públicas que percibían ingresos exentos de Impuesto a la Renta con anterioridad a la reforma establecida mediante la Ley Orgánica de Empresas Públicas vigente desde noviembre del año 2009), este procedimiento de devolución se configura cuando las ventas se declaran con tarifa 0% de IVA entre el 1 de enero de 2008 y 31 de octubre de 2009. A partir del 1 de noviembre de 2009 las entidades, organismos y

²⁸Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley No. 99-24), publicada en R.O.S. No. 181, *Guía Nacional de Tributación 1999*, Asociación de Servidores Públicos del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, Quito, 1999.

²⁹Artículo 34.- Cálculo de Intereses en los Anticipos y Pagos

El interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior.

A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.

empresas públicas pagarán en todas sus adquisiciones el 12% de IVA y por ende los proveedores no podrán beneficiarse de la devolución del IVA, de acuerdo a lo establecido y con la puesta en vigencia de la Ley anteriormente mencionada.

Base Legal: Esta devolución se encuentra establecida en:

- Código Tributario
- Ley Régimen Tributario Interno (vigente enero 2008 – octubre 2009)
 - Art. 63 Sujetos Pasivos del IVA
 - Art. 66 Crédito Tributario
 - Art. 72 IVA pagado en actividades de exportación
- Ley de Empresas Públicas: Disposiciones finales: Segunda.- Reformas y Derogatorias: 1.1 Reformas Normas Tributarias, R.O 48, S1 del 16-10-2009
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento R.O. 337 del 15-05-2008
- Artículo 161 Devolución del Impuesto al Valor Agregado a proveedores directos de instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta (Actualmente Derogado).
 - Artículo 178 Contenido de la solicitud de devolución IVA
 - Artículo 180 Devolución de Impuesto al Valor Agregado en la adquisición de activos fijos
- Resolución NAC-DGER2007-1319 R.O 244 del 03-01-2008: Presentación del Anexo Transaccional.
- Resolución NAC-DGERCGC09-00168 R.O 554 del 23-03-2009: Procedimiento para la solicitud de devolución del IVA a proveedores directos de bienes o servicios de instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta.
- Circular NAC-DGEC2008-0007 R.O 285 del 29-02-2008: A los proveedores de bienes o servicios a las instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de impuesto a la renta, gravados con tarifa cero por ciento de

impuesto al valor agregado (IVA) y a todas las entidades y empresas del sector público.

- Circular NAC-DGECCGC09-00011 R.O.63 del 10-11-2009: A las entidades y organismos del Sector Público, a las Empresas Públicas y a sus proveedores

El Art. 161 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece en su parte pertinente sobre la devolución del IVA para el Sector de Proveedores Directos del Sector Público, lo siguiente:

“Devolución del Impuesto al Valor Agregado a proveedores directos de instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta.- Para la devolución del crédito tributario que no haya podido ser compensado en el plazo previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno, los proveedores directos de instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta, una vez presentada la declaración y los anexos, en los medios, forma y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas, podrán presentar la solicitud de devolución a la que acompañarán, por cada período solicitado, copias certificadas de los comprobantes de venta de las adquisiciones relacionadas con las transferencias a dichas instituciones o empresas, copias certificadas de los comprobantes de venta con tarifa 0% emitidos a estas instituciones o empresas y demás documentos o información que el Servicio de Rentas Internas requiera para verificar el derecho a la devolución.

La solicitud corresponderá al periodo en que se efectuaron las ventas a instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta.

El proveedor solicitará la devolución si transcurrido el plazo previsto en la Ley no hubiere podido utilizar el crédito tributario relacionado a las ventas a instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta. El valor que se devuelva por concepto de IVA, no podrá exceder del 12% del valor total de las transferencias gravadas con tarifa 0% a instituciones del Estado y empresas Públicas con ingresos exentos, registradas en la declaración del mes solicitado”.

Procedimiento para la Devolución

- Las solicitudes de devolución de IVA de proveedores de instituciones del Estado y empresas públicas que percibían ingresos exentos del Impuesto a la Renta con

anterioridad a la reforma efectuada por la Ley Orgánica de Empresas Públicas se receptorán por periodos mensuales y podrán ser presentadas en las ventanillas del SRI a nivel nacional habilitadas para el efecto.

- Previo a la solicitud, el proveedor deberá haber cumplido con la declaración de IVA del período solicitado así como la declaración del mes siguiente.
- Adicionalmente, el proveedor deberá haber presentado también el anexo transaccional del periodo solicitado y en aquellos meses en los que se registren las compras relacionadas con la venta al sector público. Para el caso de personas naturales obligadas a llevar contabilidad, que por su calidad tienen la obligación de presentar el anexo de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta por otros conceptos, a efectos de solicitar la devolución del IVA, deberán presentar en el formato de anexo transaccional. Las personas naturales que por ley no están obligadas a llevar contabilidad, a fin de solicitar la devolución del IVA, deberán presentar el anexo transaccional y podrán hacerlo únicamente con la información mensual relativa a las ventas y compras de las transacciones por las cuales solicita la devolución del IVA.
- La devolución procederá en base a los comprobantes de venta válidos, relacionados con las adquisiciones locales e importaciones gravadas con tarifa 12% de IVA, de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo, de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios, siempre que estos se utilicen para la producción y comercialización de los bienes o servicios que se transfieran al sector público. El IVA que se devolverá es el crédito tributario que no haya podido ser compensado ni reembolsado de ninguna forma.
- El valor que se devuelva por concepto de IVA a los proveedores de instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta en un período, no podrá exceder del 12% del valor total de las transferencias gravadas con tarifa 0% de IVA (que para otros tendría 12% de IVA) efectuadas a estas instituciones o empresas, registradas en la declaración del mes solicitado.

- El solicitante deberá establecer la forma de pago en la solicitud de Devolución del IVA, la misma que podrá ser efectuada mediante acreditación en cuenta, efectivo o emisión de nota de crédito desmaterializada. Si solicita crédito en cuenta, adjuntará la copia de la libreta de ahorros o copia de un estado de cuenta si es corriente. La cuenta debe estar a nombre del solicitante, el tutor o el representante legal. Si solicita pago en efectivo, considerar que solamente se pueden realizar pagos de hasta doscientos dólares americanos (USD \$200,00) a través de las ventanillas del Banco del Pacífico
- Previo al ingreso de la solicitud, debe efectuarse la prevalidación de la misma directamente en las ventanillas del SRI o haciendo uso del Sistema de Prevalidación por Internet, en el que el sistema le generará un reporte que debe ser impreso para presentarlo posteriormente en ventanillas junto con su solicitud.
- Una vez ejecutado el proceso de prevalidación, se podrá ingresar la solicitud firmada a la que se adjuntarán los requisitos que se encuentran publicados en la página web del Servicio de Rentas Internas.³⁰:

2.1.3 Ley Orgánica de Empresas Públicas (LOEP).-Período con la Tarifa 12% del IVA

De acuerdo a las atribuciones conferidas por la Constitución de la República y al Mandato Constituyente No. 23, la Comisión Legislativa y de Fiscalización, discutió y aprobó el proyecto de LEY ORGÁNICA DE EMPRESAS PÚBLICAS, publicado en Registro Oficial No. 48 de 16 de Octubre del 2009, ateniéndose a lo dispuesto en el Art. 315 de la Constitución se “constituirán *empresas públicas para la gestión de sectores estratégicos, la prestación de servicios públicos, el aprovechamiento sustentable de recursos naturales o de bienes públicos y el desarrollo de otras actividades económicas; en virtud de lo cual se hace necesario regular la constitución, organización, funcionamiento,*

³⁰<http://www.sri.gob.ec/de/210> 20-08-2014

fusión, escisión y liquidación de las empresas públicas no financieras; con el fin de fomentar el desarrollo integral, sustentable descentralizado y desconcentrado del Estado, lo cual contribuirá a la satisfacción de las necesidades básicas de sus habitantes, a la utilización racional de los recursos naturales, a la reactivación y desarrollo del aparato productivo y a la prestación eficiente de servicios públicos con equidad social”.

Definición de Empresas Públicas.- Son empresas creadas por el gobierno para prestar servicios públicos; estas entidades pertenecen al Estado, tienen personalidad jurídica, patrimonio y régimen jurídico propios. Son creadas mediante un decreto del Ejecutivo, para la realización de actividades mercantiles, industriales y cualquier otra actividad conforme a su denominación y forma jurídica.

En la literatura sobre empresa pública existe una amplia variedad de definiciones y acepciones de la misma. Por lo general tienden a señalar, en primer término, la propiedad parcial o total del capital por parte del Estado, en segundo, que esta participación está fundada en un fin específico.

De acuerdo a lo establecido en el Art. 4 de esta ley se define como Empresa Pública: a las entidades que pertenecen al Estado en los términos que establece la Constitución de la República, personas jurídicas de derecho público, con patrimonio propio dotadas de autonomía presupuestaria, financiera, económica, administrativa y de gestión. Estarán destinadas a la gestión de sectores estratégicos, la prestación de servicios públicos, el aprovechamiento sustentable de recursos naturales o de bienes públicos y en general al desarrollo de actividades económicas que corresponden al Estado.

Las empresas subsidiarias son sociedades mercantiles de economía mixta creadas por la empresa pública, en las que el Estado o sus instituciones tengan la mayoría accionaria.

Las empresas filiales son sucursales de la empresa pública matriz que estarán administradas, por un gerente. Creadas para desarrollar actividades o prestar servicios de manera descentralizada y desconcentrada.

Las Agencias y Unidades de Negocio son áreas administrativo - operativas de la empresa pública, dirigidas por un administrador con poder especial para el cumplimiento de las

atribuciones que le sean conferidas por el representante legal de la referida empresa, que no gozan de personería jurídica propia y que se establecen para desarrollar actividades o prestar servicios de manera descentralizada y desconcentrada.

Constitución y Jurisdicción de las Empresas Públicas:

El Art. 5 define la constitución y jurisdicción de empresas públicas, y dispone que la creación se hará:

1. Mediante decreto ejecutivo para las empresas constituidas por la Función Ejecutiva:
2. Por acto normativo legalmente expedido por los gobiernos autónomos descentralizados:
y.
3. Mediante escritura pública para las empresas que se constituyan entre la Función Ejecutiva y los gobiernos autónomos descentralizados, para lo cual se requerirá del decreto ejecutivo y de la decisión de la máxima autoridad del organismo autónomo descentralizado en su caso.

Las universidades públicas podrán constituir empresas públicas o mixtas que se someterán al régimen establecido en esta Ley para las empresas creadas por los gobiernos autónomos descentralizados o al régimen societario respectivamente. En la resolución de creación adoptada por el máximo organismo universitario competente se determinarán los aspectos relacionados con su administración y funcionamiento.

Se podrá constituir empresas públicas de coordinación, para articular y planificar las acciones de un grupo de empresas públicas creadas por un mismo nivel de gobierno, con el fin de lograr mayores niveles de eficiencia en la gestión técnica, administrativa y financiera.

Las empresas públicas pueden ejercer sus actividades en el ámbito local, provincial, regional, nacional o internacional.

La denominación de las empresas deberá contener la indicación de "EMPRESA PÚBLICA" o la sigla "EP", acompañada de una expresión peculiar.

El domicilio principal de la empresa estará en el lugar que se determine en su acto de creación y podrá establecerse agencias o unidades de negocio, dentro o fuera del país.

En el decreto ejecutivo, acto normativo de creación, escritura pública o resolución del máximo organismo universitario competente, se detallaran los bienes muebles o inmuebles que constituyen el patrimonio inicial de la empresa, el patrimonio inicial de la empresa y en un anexo se listarán los muebles o inmuebles que forman parte de ese patrimonio.

Características de las Empresas Públicas:

Conformación: Se integran por el conjunto de organismos que hacen parte del Estado y que configuran la Ramas del Poder Público, y podrían estar dirigidas o compuesta por o desde La Presidencia de la Republica, Ministerios, Superintendencias, Institutos Públicos, Gobernaciones, Alcaldías, entes Parroquiales, y cualquier otra dedicada a la prestación de servicios públicos.

Régimen Legal: Los actos de las Empresas Publicas se rigen por leyes de función pública. Todos sus actos son reglamentados por la Ley y están encaminados a la prestación de servicios de interés general para la sociedad.

Medición de Resultados: Los resultados de la Empresas públicas no se miden en términos de utilidades o ganancias que se reparten en beneficio de particulares si no por el grado de eficiencia del servicio que se le lleva a la comunidad: Educación, Salud, Seguridad, Comunicación, Trasporte, Energía, entre otras.

Relación entre inversión y resultados: En las empresas Públicas no existe una exacta relación entre inversión y utilidades. El costo de la inversión debe reportar cierto grado de satisfacción o bienestar de la sociedad o pueblo.

Mercado y precio: En la Empresa Pública no hay mercado con precios económicamente planificados que deban aumentarse o disminuirse según costos de operación. El objetiva es el buen servicio aun con altos costos si fuere necesario.

Control: Las Empresas Publicas están sometidas al control al control fiscal y social que, en nombre de la sociedad en general, ejercen ciertos órganos creados para este fin,

como Las Contralorías, Las Procuradurías. El control fiscal verifica que los fondos públicos sean gastados de acuerdo con la Ley y la eficiencia administrativa. Las Procuradurías velan por el buen desempeño de los funcionarios públicos.

Régimen Laboral Público: Los empleados de las Empresas Publicas se rigen por normas de la Ley del Estatuto de la Función Pública. Su vinculación se hace por nombramiento y la aceptación de un empleo tiene las características de contrato de adhesión.

Duración: Las Empresas Publicas no podrán suspender sus funciones por voluntad de las personas que están a su cargo. Los órganos de la administración y los servicio que se han establecidos deben continuar mientras la Ley no autorice la suspensión o supresión de ellos.

Criterios Distintivos de la Administración de Empresas Públicas: Tres suelen proponerse dentro de la ciencia del Derecho para distinguir una función propia de administración pública.

La Naturaleza del Órgano: Según esta teoría, una función social debe considerarse de orden público, cuando interviene en ella una autoridad soberana, precisamente con ese carácter.

El Fin Buscado: Este criterio es quizás el más antiguo y de mayor simplicidad. Esta ya plenamente delineado en el derecho romano: "Derecho Público es el que mira al bien de la republica de Roma".

La Fuente Inmediata: Este último criterio mira al medio jurídico del que emana el acto administrativo. Cuando este deriva inmediatamente de la ley, sin necesidad ninguna de aceptación o convenio, sino que aquella se impone unilateralmente por la autoridad a sus súbditos, es evidente que se trata de un acto de administración pública.

Diferencias entre Empresas Públicas y Privadas:

Las empresas públicas pertenecen al sector público (Administración central o local), y las empresas privadas pertenecen a individuos particulares y pueden vender sus acciones en

bolsa. Las empresas públicas a veces venden parte de sus acciones a individuos particulares, pero se consideran públicas siempre y cuando el 51% de las acciones estén en manos de este sector.

Reformas Tributarias.- IVA y Sector Público

Una de las reformas de mayor importancia establecidas en esta ley es la que se refiere a darles a las empresas públicas los mismos derechos y obligaciones jurídicos/tributarios al igual que el resto del sector público; en tal virtud y considerando con lo dispuesto en los siguientes artículos:

Art. 41.- Régimen Tributario.-Para las empresas públicas se aplicará el Régimen Tributario correspondiente al de entidades y organismos del sector público, incluido el de exoneraciones, previsto en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno y demás leyes de naturaleza tributaria. Para que las empresas antes mencionadas puedan beneficiarse del régimen señalado es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás leyes de la República.

De acuerdo a la Décima Disposición Transitoria de carácter tributario tenemos:

10.1. La Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo (SENPLADES), en un plazo no mayor a noventa días contados a partir de la publicación de la presente Ley en el Registro Oficial, emitirá y remitirá al Servicio de ; Rentas Internas el catastro actualizado de las entidades y organismos del sector público, incluidas las empresas públicas, el mismo que deberá ser publicado en su página WEB y actualizado de manera permanente.

10.3. Las entidades, organismos, fondos y proyectos que actualmente están obligados a la utilización de la herramienta e-Sigef, como consecuencia de la centralización de la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional no presentarán solicitudes de devolución de IVA por los períodos pendientes de recuperación anteriores al 1 de enero de 2008, toda vez que la acreditación de los valores a devolver se realiza a la cuenta Única del Tesoro Nacional, con afectación a la misma cuenta. El Servicio de Rentas Internas procederá al archivo de las solicitudes que hayan presentado y que se encuentren pendientes de resolución. El

Ministerio de Finanzas y las entidades, organismos, fondos y proyectos antes indicados realizarán los ajustes contables correspondientes.

10.5. Para efecto de la devolución de IVA a entidades y organismos del sector público, el Servicio de Rentas Internas implementará los mecanismos necesarios dentro del plazo de 120 días hábiles contados a partir de la publicación de la presente Ley en el Registro Oficial. Para la devolución de IVA correspondiente a los periodos que dure la transición, las entidades y organismos del sector público deberán presentar la solicitud correspondiente que será atendida en 30 días previa verificación de la presentación y pago de la declaración y anexo de información.

10.6. Las sociedades que venían realizando adquisiciones de bienes y servicios con tarifa 12% de IVA y que por efectos de esta Ley se constituyen en empresas públicas, pasando a beneficiarse de la devolución del IVA que paguen en sus adquisiciones a partir de su vigencia, darán de baja de su contabilidad el crédito tributario de IVA pendiente de recuperación y que conste como tal en la declaración de IVA del mes correspondiente a aquel en que esta Ley se publique en el Registro Oficial.

Uno de los beneficios de las empresas públicas al pasar a formar parte del sector público ecuatoriano es la norma establecida a continuación del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, agréguese el siguiente innumerado:

Art. 161 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el periodo de revisión, establecía en su parte pertinente: “Devolución del Impuesto al Valor Agregado a proveedores directos de instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta.- Para la devolución del crédito tributario que no haya podido ser compensado en el plazo previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno, los proveedores directos de instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta, una vez presentada la declaración y los anexos, en los medios, forma y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas, podrán presentar la solicitud de devolución a la que acompañarán, por cada período solicitado, copias certificadas de los comprobantes de venta de las adquisiciones relacionadas con las transferencias a dichas instituciones o empresas, copias certificadas de los comprobantes de venta con tarifa 0% emitidos a estas instituciones o empresas y demás

documentos o información que el Servicio de Rentas Internas requiera para verificar el derecho a la devolución.

La solicitud corresponderá al periodo en que se efectuaron las ventas a instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta.

El proveedor solicitará la devolución si transcurrido el plazo previsto en la Ley no hubiere podido utilizar el crédito tributario relacionado a las ventas a instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta. El valor que se devuelva por concepto de IVA, no podrá exceder del 12% del valor total de las transferencias gravadas con tarifa 0% a instituciones del Estado y empresas Públicas con ingresos exentos, registradas en la declaración del mes solicitado”.

"Art. (...).- Reintegro del IVA a entidades y empresas públicas.- El Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, les será reintegrado en el plazo y forma determinados por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución. El Ministerio de Finanzas realizará la acreditación en la cuenta correspondiente, pudiendo proveer los fondos al Servicio de Rentas Internas para que realice tal acreditación."

Además de lo establecido en la LRTI, el SRI ha emitido varias resoluciones que determinan los procesos y lineamientos mediante los cuales se llevaría a cabo la devolución del IVA a este sector, entre las que tenemos: NAC-DNGMGEI09-0086, NAC-DNGMGEI10-00094, NAC-DGERCG10-00085, NAC-DGERCGC10-00046, NAC-DGERCGC10-00120, NAC-DGERCGC11-00356-A.

2.1.4 Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.- Periodo Tarifa 12%

La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de Noviembre de 2011, de acuerdo a la Asamblea Nacional de la República del Ecuador que es el órgano que ejerce el poder legislativo, tenemos que uno de los motivos más importantes para su expedición fue el

hecho de contar con una ley que pueda paliar la necesidad existente en la sociedad, para que esta avance a un sistema productivo eficiente capaz de garantizar una rentabilidad financiera en las empresas y que el beneficio social se concrete en la elevación de la calidad de vida de los ciudadanos, además; que la contaminación ambiental deje de ser una preocupación personal y para el estado.

Entre las reformas de carácter tributario tenemos que este cuerpo legal incorpora el impuesto ambiental a la contaminación vehicular, sin embargo, no están sujetos al pago de este impuesto los vehículos de hasta 1.500 cc, y se encuentran exonerados los de transporte urbano (buses y taxis), vehículos de discapacitados, entre otros; los vehículos de más de 2.500 cc y con más de 5 años de antigüedad recibirán descuentos en el pago por los próximos 5 años. Se modificó el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) de los vehículos híbridos que, por su alto cilindraje, no eran verdaderamente amigables con el planeta.

Otro cambio que se efectuó fue la fórmula de cálculo del ICE a los cigarrillos y bebidas alcohólicas, para que se pague por unidad, en el caso de los tabacos, y por el equivalente de un litro puro de alcohol, para los licores (estos últimos de forma progresiva, y así proteger la industria nacional).

Con la finalidad de disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje se establece el impuesto ambiental a las botellas plásticas no retornables que grava el embotellamiento de bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua en botellas plásticas no retornables, así como su importación. El Impuesto Ambiental es de hasta dos centavos de dólar por cada botella plástica no retornable, el cual es redimible, es decir, puede ser devuelto en su totalidad con la recuperación de las botellas. Lo que se busca es evitar la contaminación por los desperdicios del plástico en las ciudades y playas. Están exentas las botellas plásticas para uso de lácteos y medicamentos.

Se incrementa la base no gravada de 70 hectáreas a aquellas tierras rurales con condiciones similares a la Amazonía siempre y cuando exista un informe favorable de parte del Ministerio del Ambiente, el Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca y el SRI. Así mismo, los dueños de los predios que se acojan a los programas autorizados por el Ministerio de Ambiente para la forestación y reforestación dentro de su predio, tendrán derecho a crédito tributario.

Se aumenta el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) del 2% al 5%. El objetivo es cuidar la liquidez del Estado, evitando la fuga de capitales y que el dinero que se genera de las exportaciones se quede en otros países para la especulación financiera. Sin embargo, la ley de Fomento Ambiental también incluye exenciones y compensaciones para la importación de materias primas, así como los pagos originados en la distribución de dividendos. Adicionalmente, se amplía el plazo para la utilización del crédito tributario aplicable para el Impuesto a la Renta generados en pagos de ISD por un periodo de hasta 5 años.³¹

Las reformas referentes al cuidado del medio ambiente fueron realizadas basándose fundamentalmente en el Art. 14 y otros de la Constitución de la República del Ecuador, el mismo que determina que se *“reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológico equilibrado”* asimismo este declara como de interés público *“la preservación del ambiente, la conservación de los ecosistemas, la biodiversidad y la integridad del patrimonio genético del país, la prevención del daño ambiental y la recuperación de los espacios naturales degradados”*.

Al tenor de lo antes mencionado y basándose en lo establecido en los artículos 15, 30, 83 numeral 3, 261, entre otros; en los cuales se encuentra la esencia de la defensa del medio ambiente y la problemática que trae consigo los vicios (tabaco y alcohol), razones por las cuales se hizo necesario una reforma tributaria teniendo como premisa dos objetivos

³¹<http://www.sri.gob.ec/> 28-08-2014

y principios constitucionales, la obligación del Estado de proporcionar a los ciudadanos el derecho a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, y; la responsabilidad que tenemos cada uno de los ecuatorianos de trabajar para lograr el bien común así como, por medio del respeto a la naturaleza, preservar un medio ambiente sano, libre de contaminación.

A lo largo del presente trabajo de investigación se ha mencionado el presupuesto general del estado, y es apropiado en esta coyuntura determinar en qué consiste:

El Presupuesto General del Estado es la estimación de los recursos financieros que tiene el Ecuador; es decir, aquí están los **Ingresos** (venta de petróleo, recaudación de impuestos, etc.) pero también están los **Gastos** (de servicio, producción y funcionamiento estatal para educación, salud, vivienda, agricultura, seguridad, transporte, electricidad, etc. de acuerdo a las necesidades identificadas en los sectores y a la planificación de programas de desarrollo).

El Presupuesto del Gobierno Central (PGC) es la parte del Presupuesto General del Estado (PGE) directamente administrada por el Gobierno y sus instituciones, a través del Ministerio de Finanzas.

Reformas Tributarias Sector Público.- Asignación Presupuestaria del IVA a Gobiernos Autónomos Descentralizados y Universidades y Escuelas Politécnicas Públicas

Básicamente las reformas respecto a la devolución del IVA a entidades y empresas públicas que se encuentran registradas en el catastro y anexo de Instituciones Públicas están reflejadas en los artículos 7 y 8 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, amparado en el artículo innumerado luego del Art. 73 de la LRTI que dispone:

El Art. 8.- Sustitúyase el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el siguiente:

Art. (...).- Asignación presupuestaria de valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y universidades y escuelas politécnicas públicas.- (Sustituido por el Art. 8 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-XI-2011).- El valor equivalente al IVA pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen los Gobiernos Autónomos Descentralizados y las universidades y escuelas politécnicas públicas, le será asignado en el plazo, condiciones y forma determinados por el Ministerio de Finanzas. El Servicio de Rentas Internas verificará los valores pagados de IVA contra la presentación formal de la declaración y anexos correspondientes e informará al Ministerio de Finanzas, a efectos del inicio del proceso de asignación presupuestaria.

Los valores equivalentes al IVA pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y las universidades y escuelas politécnicas públicas serán asignados vía transferencia presupuestaria de capital, con cargo al Presupuesto General del Estado y el Ministerio de Finanzas los acreditará en la cuenta correspondiente.

Los valores a devolverse no serán parte de los ingresos permanentes del Estado Central.

Art. 7.- Sustitúyase el artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el siguiente: Art. 73.- Compensación presupuestaria del valor equivalente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado.- (Sustituido por el Art. 7 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-XI-2011).- “El valor equivalente del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes y demanda de servicios la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas privadas, les será compensado vía transferencia presupuestaria de capital, con cargo al Presupuesto General del Estado, en el plazo, condiciones y forma determinados por el Ministerio de Finanzas y el Servicio de Rentas Internas. El Servicio de Rentas Internas verificará los valores pagados de IVA contra la presentación formal de la declaración y anexos correspondientes e informará al Ministerio de Finanzas, a efectos del inicio del proceso de compensación presupuestaria.

Como podemos observar uno de los cambios drásticos que trae la reforma implantada por esta nueva ley es que, solo los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD'S) y Universidades y Escuelas Politécnicas Públicas tienen derecho a la asignación presupuestaria, y por consiguiente devolución del IVA, esto quiere decir que las instituciones y empresas públicas que no se encuentran enmarcadas en lo establecido por la reforma no gozaran de este beneficio.

Además del Art. 8 (Asignación Presupuestaria de Valores Equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA)), es de gran importancia revisar el artículo que trata sobre la Compensación Presupuestaria (Art. 7) en vista de que el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social forma parte de las instituciones del Sector Público, pero para efectos de la devolución del IVA el procedimiento que se aplica es la Compensación Presupuestaria, siendo su tratamiento como una de las instituciones descritas en el primer inciso del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Asignación Presupuestaria: Concepto.- Previsiones de egresos acordes con los planes estratégicos y POA institucionales (Plan Operativo Anual: Documento elaborado por cada institución ejecutora en el que constan las previsiones de actividades, metas e indicadores de gestión, necesarios para el cumplimiento de los Planes de Desarrollo, acorde con las directrices de la entidad de planificación nacional y los requerimientos presupuestarios de un período fiscal anual en el contexto de una programación cuatrianual)³².

Base Legal:

- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 583 del 24 de noviembre de 2011, modifica a la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Resolución NAC-DGERCGC10-00085 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 169 de 12 de Abril de 2010

Que trata cuando mediante la emisión de un decreto ejecutivo o acto normativo de gobierno autónomo descentralizado se cree una empresa pública.

- Resolución No. NAC-DGERCGC12-00106, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 666 de 21 de marzo de 2012

Establece el procedimiento para la verificación de los valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA), pagado por los gobiernos autónomos descentralizados y las

³²Manual de Procedimientos del Sistema de Presupuestos, *Ministerio de Finanzas*, Abril 2010

universidades y escuelas politécnicas públicas, a efecto de que estos valores sean informados de parte del SRI, al Ministerio de Finanzas, para el inicio del respectivo proceso de asignación presupuestaria, de conformidad con la ley.³³

Para consolidar todos los cambios que se han dado a partir de 1999, en relación a la aplicación de las tarifas 0% y 12% para el sector público, a continuación tenemos el siguiente cuadro:

³³<http://www.sri.gob.ec/de/202>. 15-10-2014

CUADRO No. 1

El Análisis de los períodos con la Tarifa 12% y 0% del IVA para el Sector Público				
NORMA SECTOR PUBLICO	VIGENCIA	TARIFA	ARTICULADO	REFORMA
LRFP (Ley No. 99-24)				
R.O.S. No. 181 de 30-04-1999	01-may-99 hasta dic/07	12% del IVA	Art. 37 incorpora al Art. 69B LRTI y el Art. 73 Codif. LRTI	IP están obligadas a pagar la tarifa del 12% de IVA en las adquisiciones locales, importación de bienes y demanda de servicios (SP - Art. 118 CPR)
LRET				
3er S.R.O. No. 242 de 29-12-2007	enero-2008 hasta oct-09	0% de IVA	Art. 109, numeral 10 Art. 115 numeral 21 Art. 122 (da derecho a los PSP a solicitar la devolución)	Estarán gravados con tarifa cero todos los bienes y servicios que sean prestados a las entidades del SP de acuerdo al Art. 225 CRE
LRTI				
			Art. 54 (Transf. e import. con tarifa 0%) n. 9, l. e) dispone: Art. 55 "Tendrán tarifa 0 las transf. numeral 10	"Las importaciones de bienes de capital o de materiales que realicen las instituciones del Estado (...)" "Los que adquieran las instituciones del Estado y EP. que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta (...)"
			Art. 56.- (Servicios gravados 0%) n. 21	"Los prestados a las instituciones del Estado y EP (...)"
LOEP				
R.O. No. 48 de 16-10-2009	nov/2009 hasta nov-11	12% del IVA	Art. 41.- Régimen Tributario Reformas y Derogatorias: LRTI: Elimínese n. 10 Art 55; n 21 Art. 56	"Para EP se aplicará el Régimen Tributario correspondiente al de entidades y organismos del sector público incluido el de exoneraciones, previsto en el CT, LRTI y demás leyes de naturaleza tributaria.
LFAOIE				
S.R.O. No. 583 de 24-11-2011	Dic-2011 hasta la actualidad	12% del IVA	Art. 8 Sustitúyase el Art. innumerado agregado a continuación Art. 73 de la LRTI Art. 7.-Sustitúyase el Art. 73	Art. (..)Asignación presupuestaria del IVA pagado por los GAD's y universidades y escuelas politécnicas públicas Art. 73.- Compensación presupuestaria.- "El valor equivalente del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes y demanda de servicios de(...) IESS

Fuente: LRFT, LRET, LRTI, LOEP, LFAOIE
Autor: Marubia Quilumba

Capítulo Tercero

3. La Devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para el Sector Público

3.1 Precepto Jurídico.- 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.³⁴

Actualmente el SRI para el proceso de Devolución del IVA a Entidades y Organismos del Sector Público y Empresas Públicas tiene dos procedimientos mediante los cuales efectúa el reintegro de valores a este sector: un sistema automático de devolución y los trámites ingresados por ventanilla.

3.2 Procedimiento de Devolución Automática del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

- Devolución Automática del IVA es un proceso efectuado por el Servicio de Rentas Internas con el propósito de devolver de manera automática y sin petición previa, los valores de IVA no compensados, a las Entidades y Organismos del Sector Público y Empresas Públicas, y a las Empresas Eléctricas; reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, para lo cual, una vez que el contribuyente realice la declaración mensual del IVA y presente su respectivo anexo transaccional, se procede automáticamente a la verificación y reconocimiento de valores. La devolución que se ejecuta a través de este proceso se realizará por los períodos anteriores a diciembre de 2011; a partir del cual, la atención de las solicitudes de reintegro del IVA procederá con el proceso de asignación presupuestaria del IVA

³⁴www.sri.gob.ec/de/196 15-11-2014

(tramites ingresados por ventanilla) a las universidades y escuelas politécnicas públicas y a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, entendiéndose por ellos a los Municipios, Consejos Provinciales, Juntas Parroquiales y Distritos Metropolitanos, que estén incluidos en el catastro y anexo de las entidades y organismos del sector público que elabore y actualice la institución competente para el efecto (Ministerio de Relaciones Laborales).

3.2.1 Base Legal

- Ley Orgánica de Empresas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 48 de 16 de octubre de 2009, dispone al Servicio de Rentas Internas que proceda con el reintegro del Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; así como, la implementación de los mecanismos necesarios para la devolución.
- La Resolución No. NAC-DGERCGC10-00046 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 136 del 24 de febrero de 2010, establece las Normas de Procedimiento para la Devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a Entidades y Organismos del Sector Público y Empresas Públicas. Sus Reformas se encuentran contenidas en la Resolución No. NAC-DGERCGC10-00120 emitida el 8 de abril de 2010.
- La Resolución No. NAC-DGERCGC10-00085 emitida el 30 de marzo del 2010, hace referencia al régimen tributario aplicable a sociedades y empresas públicas sujetas al proceso de transición previsto en la Ley Orgánica de Empresas Públicas.³⁵

³⁵ <http://www.sri.gob.ec/de/350> 15-11-2014

3.3 Entidades y Organismos del Sector Público y Empresas Públicas

Para el efecto creo necesario puntualizar qué instituciones son consideradas parte del Sector Público de acuerdo al Art. 225 de la Constitución de la República del Ecuador:

- Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social.
- Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado.
- Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.
- Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos”.

3.4 Procedimiento para Acceder a la Devolución Automática

Para ser beneficiario de este proceso, se debe seguir los siguientes pasos:

1.- Identificar si la institución se encuentra regulada por la Ley Orgánica de Empresas Públicas para efectos de la Devolución del IVA, para lo cual se debe tener en cuenta lo siguiente:

- a) Verificar su registro en el catastro de Instituciones, Entidades, Empresas y Organismos del Estado.

Consideración: De las “Empresas Públicas” incluidas en el catastro, no se considerará para la Devolución “Automática” de IVA a las que aún no se encuentran reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas (Transformadas a EP), y a las que a pesar de encontrarse reguladas por esta Ley, aún no se encuentran regularizadas conforme a lo dispuesto en la Resolución NAC-DGERCGC10-00120.

Es decir, para las Empresas Públicas, la devolución “automática” aplicará una vez que se resuelva el primer período fiscal (mes en que fue creada), por la vía regular (con solicitud por ventanilla, en 30 días hábiles), y se verifique en este trámite los documentos que acrediten su creación (decreto ejecutivo o acto normativo).

- b) O haber sido considerada en la Disposición Transitoria 2.2.1.5 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, en la que se ordena que hasta que se expida el nuevo marco jurídico del Sector Eléctrico, para el régimen tributario se observe lo establecido en esta Ley. Las empresas del Sector Eléctrico consideradas son:
- Empresa Eléctrica Quito S.A.
 - Empresa Eléctrica Regional del Sur S.A.
 - Empresa Eléctrica Regional Norte S.A.
 - Empresa Eléctrica Regional Centro Sur C.A.
 - Empresa Eléctrica Cotopaxi S.A.
 - Empresa Eléctrica Riobamba S.A.
 - Empresa Eléctrica Ambato Regional Centro Norte S.A.
 - Empresa Eléctrica Azogues S.A.; y,
 - Electro Generadora del Austro ELECAUSTRO S.A.
- c) Una vez que se ha comprobado que la institución se encuentra regulada por la Ley Orgánica de Empresas Públicas para efectos de la Devolución del IVA, se deberá extraer de la página web: www.sri.gob.ec del Servicio de Rentas Internas, los siguientes formatos:

Todos los contribuyentes:

- a. “Acuerdo de Confidencialidad y Uso de Claves de Medios Electrónicos para el Sector Público”.

Consideración: Este formato es específico para el Sector Público. La suscripción previa de otros Acuerdos de Confidencialidad en el Servicio de Rentas Internas, no tiene validez para efectos de la devolución “automática” de IVA.

Únicamente los contribuyentes obligados (ver cuadro # 1):

- b. “Formulario de Registro de Cuentas Bancarias”
c. Certificado Bancario que acredite que la cuenta está Activa.

Consideración: Este documento se obtendrá en la respectiva Institución Financiera.

CUADRO No. 2	
<u>TIPO DE INSTITUCIÓN</u>	<u>CONSIDERACIONES</u>
Para las Instituciones obligadas a la utilización de la herramienta e-Sigef	<ul style="list-style-type: none"> - NO PROCEDE llenar el “Formulario de Registro de Cuentas Bancarias” - NO PROCEDE entregar el Certificado Bancario. <p>NOTA: Los valores reconocidos se acreditarán en las cuentas dispuestas por el Ministerio de Finanzas.</p>
Para las Instituciones NO obligadas a la utilización de la herramienta e-Sigef, que tienen cuenta en el Banco Central	<ul style="list-style-type: none"> - PROCEDE llenar el “Formulario de Registro de Cuentas Bancarias” - NO PROCEDE entregar el Certificado Bancario. <p>NOTA: En caso de existir un cambio en la cuenta bancaria, deberá entregarse nuevamente el “Formulario de Registro de Cuentas Bancarias”.</p>
Para las Instituciones NO obligadas a la utilización de la herramienta e-Sigef, que NO tienen cuenta en el Banco Central	<ul style="list-style-type: none"> - PROCEDE llenar el “Formulario de Registro de Cuentas Bancarias” - PROCEDE entregar el Certificado Bancario. <p>NOTA: En caso de existir un cambio en la cuenta bancaria, deberá entregarse nuevamente el “Formulario de Registro de Cuentas Bancarias” y el Certificado Bancario que acredite que la cuenta está Activa.</p>

Fuente: www.sri.gob.ec/de/350

Autor: SRI

- d) El contribuyente deberá acercarse y entregar en cualquier agencia del Servicio de Rentas Internas a nivel nacional, en las ventanillas de Servicios Tributarios, la documentación respectiva.

Consideraciones:

- El “Acuerdo de Confidencialidad y Uso de Claves de Medios Electrónicos para el Sector Público” será entregado por única vez.
- Los funcionarios de las ventanillas de Servicios Tributarios, no están autorizados a recibir la documentación de contribuyentes que no se encuentran regulados por la Ley Orgánica de Empresas Públicas para efectos de la Devolución del IVA.
 - Los funcionarios de las ventanillas de Servicios Tributarios verificarán que los formatos se encuentren correctamente llenados y firmados por el Representante Legal. Además, que el certificado bancario sea actualizado, claro y legible, y que en este conste el titular de la cuenta.

3.4.1 Requisitos:

Una vez entregada la documentación pertinente, los contribuyentes deben cumplir los siguientes requisitos para ser considerados para la devolución “automática” del IVA:

1. Que su declaración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su anexo, hayan sido presentados vía Internet.
2. Que su declaración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) se encuentre pagada.
3. Que el formulario de declaración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) cargado por internet, cumpla las validaciones consideradas en el DIMM.
4. Que al momento de la verificación del formulario indicada en el punto anterior, no se haya presentado declaración sustitutiva.

5. Que en el formulario de declaración, no se haya llenado valor alguno en los casilleros “Saldo de crédito tributario para el próximo mes” y “Saldo de crédito tributario del mes anterior”, que genere una diferencia entre el Impuesto Causado y el Impuesto a Pagar por Percepción (uso del crédito tributario).
6. Que el contribuyente no se encuentre en Suspensión Temporal, por efectos de una determinación a una devolución “automática” indebida.

En caso de incumplimiento de alguno de los requisitos o de omisión en la entrega de los documentos mencionados, la solicitud respectiva deberá presentarse en las ventanillas del Servicio de Rentas Internas, y su atención será en 30 días hábiles contados a partir de su presentación.

Consideraciones:

- No aplicará la devolución “automática” de IVA a períodos fiscales que ya fueron solicitados por la vía regular, sea que estos hayan sido atendidos o se encuentren en proceso de atención.
- No aplicará devolución “automática” de IVA a períodos anteriores a Noviembre 2009. Únicamente aplicará devolución mediante solicitud por ventanilla, en 30 días hábiles contados a partir de su presentación.
- La devolución “automática” a “Empresas Públicas” aplicará a partir del segundo período fiscal (mes siguiente al de su creación como EP), una vez que se haya resuelto mediante Resolución el primer período fiscal (mes en que fue creada) por la vía regular (con solicitud por ventanilla, en 30 días hábiles), y se haya verificado en este trámite los documentos que acrediten su creación (decreto ejecutivo o acto normativo).

3.4.2 Cálculo del Valor a Devolver

La devolución procederá sobre la totalidad del impuesto pagado y declarado en el mes por concepto de adquisiciones de bienes, demanda de servicios e importaciones.

Para el caso de aquellos contribuyentes que realizan transferencias de bienes o prestan servicios gravados con tarifa 12% de IVA, el reintegro del impuesto corresponderá a aquel que no haya podido ser compensado con el IVA percibido en sus ventas. Para efectos de esta devolución no se considera el factor de proporcionalidad de crédito tributario.

3.4.3 Notificación Electrónica de la Resolución

La Devolución “Automática” de IVA será reconocida por el Servicio de Rentas Internas mediante “Resolución Electrónica”, misma que será firmada electrónicamente y notificada a través del buzón del contribuyente ubicado en “Tu Portal” en la página web del Servicio de Rentas Internas (www.sri.gob.ec).

Esta Resolución será notificada en el plazo de 3 días hábiles contados a partir del cumplimiento de los requisitos establecidos en la Resolución No. NAC-DGERCGC10-00046 y en sus Reformas.³⁶

3.5 Solicitud de Devolución por Ventanilla

De acuerdo a lo establecido por la Administración Tributaria este proceso se realizará por los períodos anteriores a diciembre de 2011 que no hayan accedido a la devolución automática por no cumplir con los requisitos establecido en la misma y para periodos posteriores, la atención de las solicitudes de reintegro del IVA se realiza mediante el proceso de asignación presupuestaria del IVA (tramites ingresados por ventanilla) a los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD’S), entendiéndose por ellos a los

³⁶<http://www.sri.gob.ec/de/350> 10-05-2014

Municipios, Consejos Provinciales, Juntas Parroquiales y Distritos Metropolitanos y a las universidades y escuelas politécnicas públicas, que se encuentren incluidos en el catastro y anexo de las entidades y organismos del sector público.

Para el caso de los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD'S) y las universidades y escuelas politécnicas públicas que soliciten la devolución del IVA pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios deben presentar sus respectivas solicitudes en los términos y plazos establecidos en la resolución NAC-DGERCGC12-00106, por los períodos hasta diciembre de 2007 (si aún no están prescritos) y diciembre de 2011 en adelante.

- Así mismo, se aplicará a los Gobiernos Autónomos Descentralizados y universidades y escuelas politécnicas públicas que no se encuentran como parte del proceso de verificación de valores del IVA automático ejecutado por la Administración Tributaria, para los períodos anteriores a diciembre de 2011.
- Se tomará en cuenta que las entidades, organismos, fondos y proyectos no obligados a la utilización de la herramienta e-Sigef³⁷ y que tengan períodos pendientes de atención anteriores al 1 de enero del 2008, una vez que hayan presentado su declaración y anexo, podrán solicitar la verificación de valores del IVA con la presentación de la respectiva solicitud, en los términos y plazos establecidos en la respectiva resolución de carácter general que emita el Servicio de Rentas Internas, para el efecto.
- Las empresas públicas de conformidad con lo establecido por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, deberán presentar por las ventanillas del Servicio de Rentas Internas la solicitud de verificación de valores del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al primer período fiscal desde su creación. Esta solicitud será atendida previa la verificación de la presentación y pago de la declaración, del

³⁷ El e-SIGEF es una herramienta informática del Sistema de Administración Financiera del Estado que permite realizar la gestión presupuestaria, contable y de pagos de las entidades públicas.

anexo de información correspondiente y su constitución como empresa pública, para lo cual se requerirá la presentación de las copias del documento que acredite su creación (decreto ejecutivo o acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados), por los períodos comprendidos entre noviembre de 2009 hasta noviembre de 2011.³⁸

Cabe señalar que otra de las instituciones públicas que tiene derecho a la devolución del IVA es el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), pero para efectos de la devolución del IVA es tomada de acuerdo al procedimiento de las Instituciones descritas en el primer inciso del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tales como: la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas privadas, solicitarán la verificación de valores del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes y demanda de servicios, que les será compensado vía transferencia presupuestaria de capital, con cargo al Presupuesto General del Estado, en el plazo, condiciones y forma determinados por el Ministerio de Finanzas y el Servicio de Rentas Internas. El Servicio de Rentas Internas verificará los valores pagados de IVA contra la presentación formal de la declaración y anexos correspondientes e informará al Ministerio de Finanzas, a efectos del inicio del proceso de compensación presupuestaria.

3.5.1 Base Legal

- Código Tributario
- Ley de Régimen Tributario Interno – Art.73 (primer inciso)
- Ley de Registro Único de Contribuyente.
- Reglamento para la aplicación de la Ley de Registro Único de Contribuyentes
- Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios

³⁸<http://www.sri.gob.ec/de/202> 12-05-2014

3.5.2 Procedimiento de Devolución y requisitos

Considerando el listado de las instituciones detalladas en el primer inciso del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno que tienen derecho a la compensación presupuestaria del IVA; el Área de Devoluciones del IVA de cada Dirección Regional, en cumplimiento de las normas detalladas en los respectivos procedimientos facilitará la presentación de solicitudes y análisis respectivo de las mismas.

Recepción, validación de solicitud de Devolución del IVA y emisión de la Resolución de contestación.

- Cada uno de los contribuyentes que solicitan a la Administración Tributaria la devolución de los valores por el IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes y demanda de servicios, en relación a lo dispuesto en el primer inciso del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, deberán considerar las regulaciones establecidas por la Ley Orgánica de Empresas Pública.
- Cada solicitud de verificación de valores del IVA previo la asignación del número de trámite, para su atención respectiva, puede ser analizada mediante una pre-validación de la información cargada y reportada como anexo a la declaración del IVA, correspondiente al período fiscal por el cual se va a solicitar la verificación de valores. Esta validación debe ser realizada por el mismo contribuyente a través de la página web del Servicio de Rentas Internas.
- Las instituciones que presenten una solicitud para la verificación de valores del IVA deben adjuntar el listado de adquisiciones en medio físico y magnético que contendrá la misma información de la referida solicitud y en el cual consta el detalle de cada uno de los comprobantes de venta presentados, por los cuales realiza la solicitud.
- La información presentada en la solicitud de verificación de valores del IVA y que se detalla en el listado de adquisiciones debe ser igual a los valores que se describen en los respectivos comprobantes de venta emitidos al contribuyente y que son los documentos de respaldo para solicitar la verificación de valores del IVA.
- Luego de la revisión de los reportes correspondientes generados por el análisis del

trámite en el Área de Devoluciones del IVA de la Dirección Regional así como de los sistemas que dispone la Administración Tributaria, se emitirá la Resolución informando el detalle de los valores reconocidos por la Administración Tributaria ante la presentación de los comprobantes presentados por el contribuyente; así como los valores negados con sus respectivos motivos de negación.

- El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y sus dependencias registradas en el catastro y anexo de instituciones del sector público, que acceden al proceso de Devolución del IVA automática, podrán seguirlo haciendo hasta el período noviembre de 2011, a partir del siguiente período (diciembre de 2011), la atención de las respectivas solicitudes, para acceder al proceso de compensación presupuestaria se lo hará contra la presentación de la referida solicitud a través de ventanilla.

- Resolución No. NAC-DGERCGC12-00107, publicada en R.O. 666 de 21-03-2012

Establécese el procedimiento para la verificación de los valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA), pagado por instituciones señaladas en el primer inciso del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, a efectos de que estos valores sean informados de parte del SRI, al Ministerio de Finanzas, para el inicio del respectivo proceso de compensación presupuestaria, de conformidad con la ley.

Artículo 73 .- Primer inciso del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Listado de adquisiciones

Alcance a la Solicitud de Devolución del IVA

Formato de la solicitud en la que los contribuyentes deben realizar su petición de devolución del IVA por un período que ya fue atendido.

Solicitud de devolución de IVA

Formato de la solicitud en la que los contribuyentes deben realizar su petición de devolución

del IVA (incluye requisitos) ³⁹ .

Luego de analizar todas las reformas que se han originado a partir e 1999, creo que ha sido muy beneficioso para traer más recursos a las arcas fiscales; sin embargo quienes menos se han visto beneficiados con estas medidas son los estratos más pobres de nuestra sociedad, por ser este impuesto regresivo.

3.6 Efectos Positivos y Negativos de su Aplicación

Para poder definir de una forma acertada si la adopción del pago de la tarifa 12% de IVA para el Sector Público es conveniente o no, creo necesario revisar las estadísticas de los periodos en los cuales nuestro país se encontraba con una economía más estable luego de la dolarización, esto es a partir del año 2007; para esto tomaré los datos de las recaudaciones de este sector desde el año 2007 al 2013, frente a las devoluciones del mismo periodo. Con este análisis podemos verificar con cuál de las tarifas del IVA el país ha recaudado más.

³⁹<http://www.sri.gob.ec/de/203> 12-05-2014

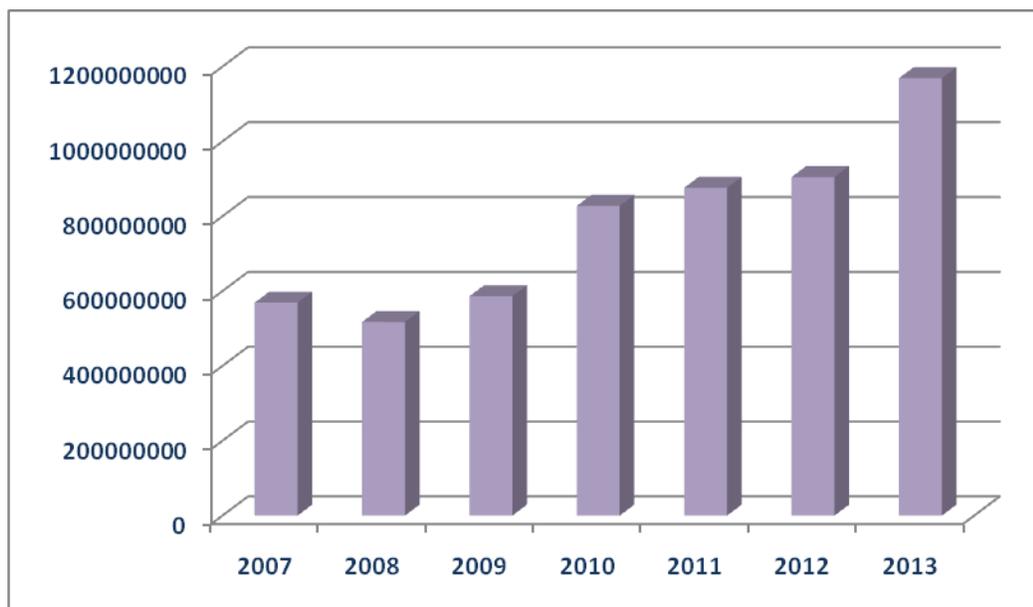
CUADRO No. 3
RECAUDACIÓN CONSOLIDADA NACIONAL

Año	Total Recaudación (en dólares)
2007	569.157.446,93
2008	517.511.911,17
2009	586.338.567,94
2010	827.757.529,44
2011	876.122.576,20
2012	904.811.893,08
2013	1.169.198.751,28
Total	5.450.898.676,04

Fuente: Departamento de Planificación (SRI)

Autor: Marubia Quilumba

GRAFICO No. 1



Fuente: Departamento de Planificación (SRI)

Autor: Marubia Quilumba

CUADRO No. 4

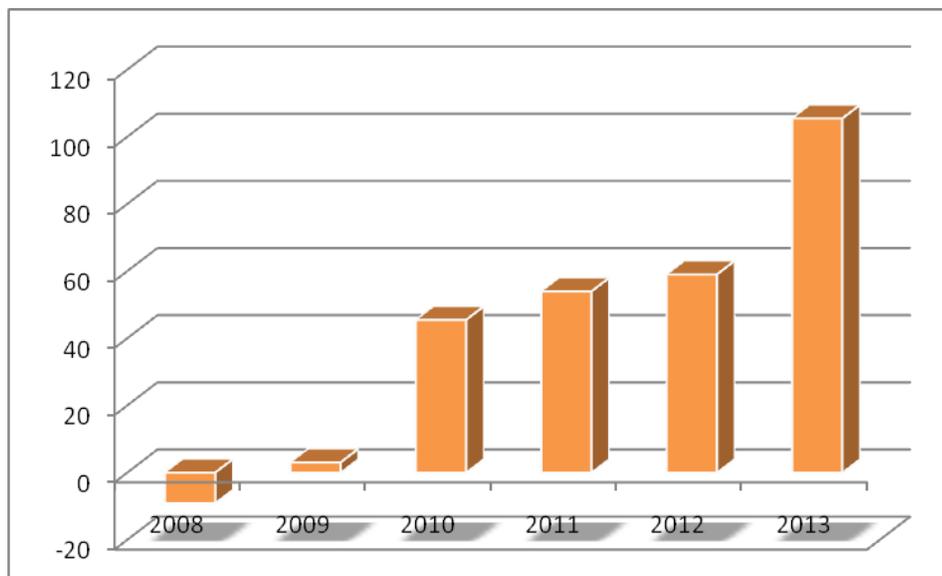
% INCREMENTO RECAUDACIÓN CONSOLIDADA NACIONAL

Año Recaudación	% Incremento Recaudación
2007	
2008	-9,07
2009	3,02
2010	45,44
2011	53,93
2012	58,97
2013	105,43

Fuente: Departamento de Planificación (SRI)

Autor: Marubia Quilumba

GRAFICO No. 2



Fuente: Departamento de Planificación (SRI)

Autor: Marubia Quilumba

Tomando como base para nuestro análisis el año 2007 tenemos que: para el año 2008 (periodo con tarifa 0% de IVA – Devolución del IVA a proveedores del sector público), las recaudaciones para dicho sector bajó en un 9,07%; mientras que, a partir de los años 2010 en adelante las recaudaciones suben en forma vertiginosa, desde un 3,02% en 2009 hasta el 105,43% en el 2013; lo que sin lugar a dudas nos demuestra que la puesta en ejecución de las diferentes leyes mediante las cuales el sector público debía pagar la tarifa 12% del IVA si es conveniente; ya que no solo se incrementaron las recaudaciones en este sector, indicador que por sí solo corrobora lo antes aseverado, sino que esto conlleva a que todos los proveedores del mismo y las instituciones que forman parte del sector, manejen su proceso contable y tributario en orden; con la premisa de que en cualquier momento, tienen que dar cuenta a las instituciones competentes de los movimientos realizados.

Además podemos observar que a más de la aplicación de las diferentes leyes que a partir de 2007 se expidieron, como los procesos que ha llevado adelante la Administración Tributaria se han conjugado para dar como resultado el incremento en las recaudaciones base fundamental en el financiamiento del presupuesto general del Estado. Adicionalmente tenemos un hecho que seguramente ha influido mucho, y es el gran crecimiento del gasto público, registrándose un incremento del 306,27% entre los años 2007 al 2013.

CUADRO No. 5
RECAUDACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
PERIODO 2007 - 2013
CONSOLIDADO NACIONAL

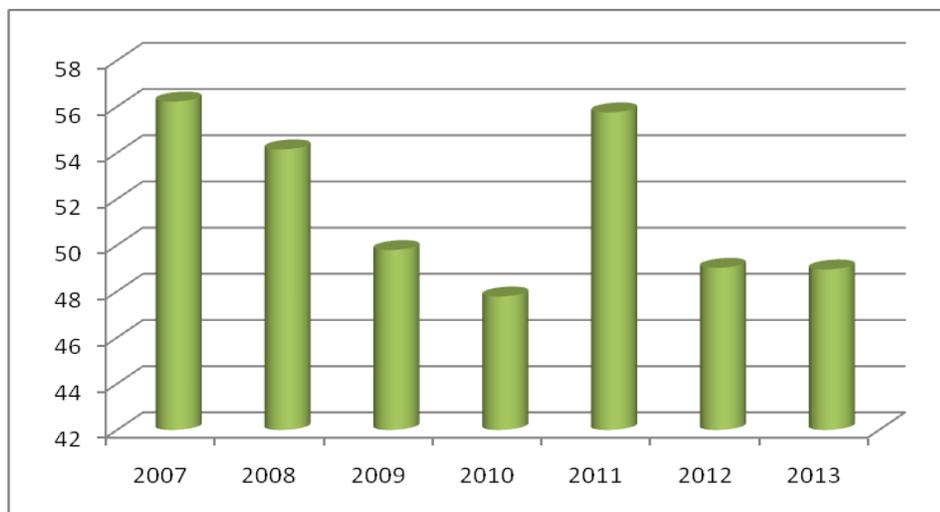
Año	Total Impuestos⁽¹⁾	Total \ IVA⁽¹⁾	% IVA / Total Impuestos
2007	5.344.054,49	3.004.551,51	56,22
2008	6.409.402,07	3.470.518,64	54,15
2009	6.890.276,70	3.431.010,32	49,79
2010	8.073.765,57	3.857.745,00	47,78
2011	8.894.186,29	4.958.071,16	55,75
2012	11.216.378,84	5.498.239,87	49,02
2013	12.638.381,41	6.186.299,03	48,95

Nota (1): Información Provisional.

Fuente: Departamento de Planificación (SRI)

Autor: Marubia Quilumba

GRAFICO No. 3



Fuente: Departamento de Planificación (SRI)

Autor: Marubia Quilumba

En el cuadro No. 4, tenemos los datos que relacionan el total de recaudación versus el IVA recaudado, estos datos nos muestran que el impuesto con mayor recaudación a nivel nacional es el IVA, constituyéndose en el pilar fundamental del sistema tributario ecuatoriano; ya que se ha convertido en el mayor ingreso no petrolero para el estado; su importancia macroeconómica es relevante razón por la cual la toma de decisiones adecuadas y oportunas con respecto a su aplicación son, de indudable repercusión para la economía de nuestro país

CUADRO No. 6
DEVOLUCIÓN CONSOLIDADA NACIONAL

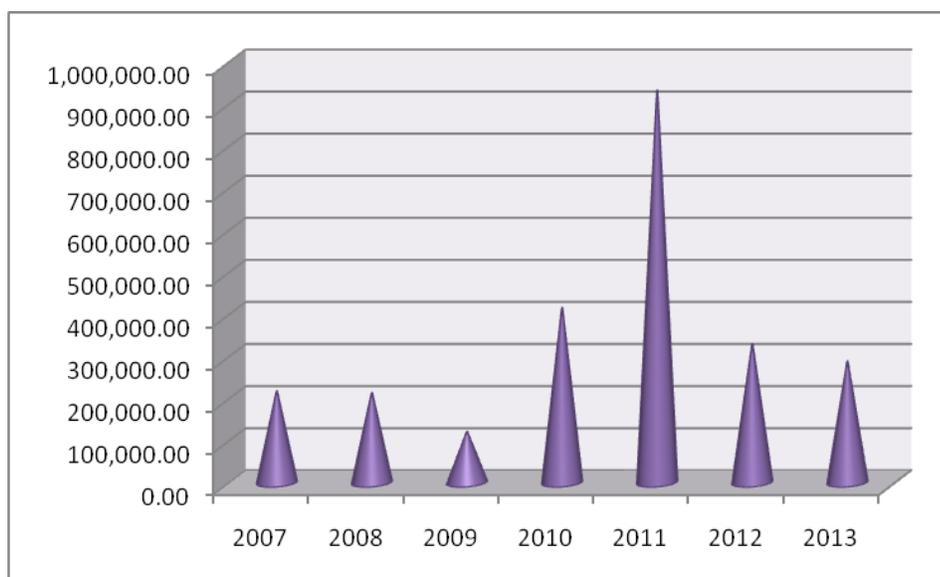
SECTOR PUBLICO

Año	Total Devolución (en millones de dólares)
2007	217.756,71
2008	213.235,51
2009	120.949,71
2010	415.604,86
2011	932.597,00
2012	329.122,00
2013	288.286,00
Total	2.517.551,79

Fuente: Departamento de Planificación (SRI)

Autor: Marubia Quilumba

GRAFICO No. 4



Fuente: Departamento de Planificación (SRI)

Autor: Marubia Quilumba

CUADRO No. 7

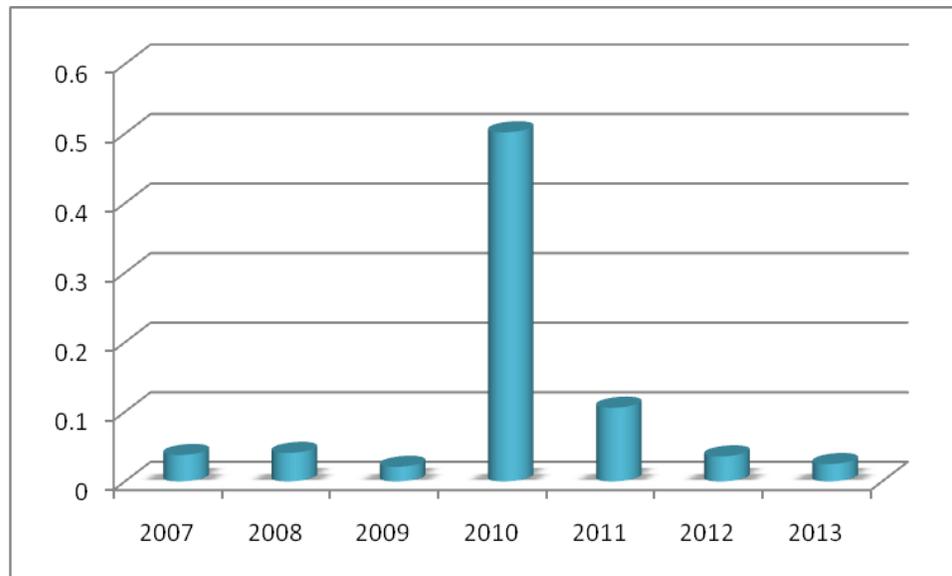
% DE DEVOLUCIÓN DEL IVA SECTOR PUBLICO EN RELACIÓN A LA RECAUDACIÓN CONSOLIDADA NACIONAL

Año	% Devolución
2007	0.038
2008	0.041
2009	0.021
2010	0.502
2011	0.106
2012	0.036
2013	0.025

Fuente: Departamento de Planificación (SRI)

Autor: Marubia Quilumba

GRAFICO No. 5



Fuente: Departamento de Planificación (SRI)

Autor: Marubia Quilumba

En el cuadro No. 6 tenemos el porcentaje de devolución del IVA del sector público en relación a la recaudación consolidada nacional, aquí podemos verificar que en 2010 y 2011, años en los cuales se aplicó la devolución automática del IVA, la misma se incrementó en un 1.521,21% en el 2010 con respecto a la media del (2007 – 2009); este incremento tan abrumante creo que se da debido a que con la devolución automática todas las instituciones públicas acreditadas legalmente para ello fueron beneficiadas con la misma, en base a los valores declarados.

Cuarto Capítulo

4. Conclusiones y Recomendaciones

En base a la investigación y análisis realizados sobre la Conveniencia de que el Sector Público pague la tarifa 12% del Impuesto al Valor Agregado (IVA)”, se ha llegado a varias conclusiones entre las cuales tenemos las siguientes:

4.1 Conclusiones

- Del análisis e investigación realizada se verifica que la aplicación de la tarifa del 12% de IVA al sector público es más conveniente para los intereses fiscales ya que con esa tarifa se ha demostrado un incremento importante en las recaudaciones no solo de este sector, sino de las recaudaciones globales de este impuesto.
- La tarifa 12% del IVA para el Sector Público trae como consecuencia la respectiva devolución de este impuesto; gracias a este mecanismo la Administración Tributaria tiene muchos sistemas mediante los cuales puede acceder a información cruzada proporcionada por las instituciones de este sector con relación a sus proveedores directos, grupo económico que representa un porcentaje muy alto en la recaudación fiscal; esto constituye un proceso de control y cruce de información de enorme valía para la gestión de la Administración Tributaria.
- Todos los contribuyentes que desean tener algún tipo de relación comercial con el sector público deben estar al día en todos sus obligaciones tributarias y deben llevar en orden su situación tributaria-contable, lo cual conlleva que ellos a su vez, obliguen a quienes sean sus proveedores o relacionados comerciales, a que se encuentren en las mismas condiciones frente a la autoridad tributaria, situación que

trae consigo un efecto multiplicador en la sociedad, fortaleciendo la cultura tributaria.

- El impuesto al valor agregado (IVA) en el Ecuador constituye la base fundamental de las recaudaciones, ya que su aporte representó en el período 2007 al 2013 el 51.67%; y por ende su contribución al presupuesto general del Estado es de gran significado.
- La devolución del IVA para el Sector Público tiene una relación costo – beneficio muy favorable, ya que lo que operativa y administrativamente se gasta en realizar la devolución del impuesto es mínimo en relación a los ingresos que genera.
- La tarifa 12% del IVA para el Sector Público y por ende su devolución, trae como consecuencia el no devolver a sus proveedores, sector que se vio gravemente afectado cuando al sector público tuvo que gravar con tarifa 0% del IVA y solicitar directamente la devolución del IVA, lo que trajo consigo un crédito tributario enorme casi imposible de recuperar o ser compensado, iliquidez y una gran carga administrativa.

4.2 Recomendaciones

- El Sector Público debe seguir pagando la tarifa 12% del IVA y consecuentemente realizar la devolución del IVA, ya que este mecanismo se constituye en un instrumento de control de incalculable valor para la Administración Tributaria de acuerdo a lo demostrado en esta investigación.
- La Administración Tributaria debe realizar una revisión minuciosa de los mecanismos de devolución del IVA al Sector Público para detectar cuáles son las falencias que

generan que exista un gran número de recursos de revisión y juicios a la Administración Tributaria derivados por la inconformidad de los actos emanados de esta.

- No se debería volver a establecer la tarifa 0% para el Sector Público, como se lo hizo de enero 2008 a octubre 2009, período en el cual se devolvió a los proveedores directos del sector público; ya que con este mecanismo el costo-beneficio no fue favorable, factores que perjudican en gran medida las recaudaciones y por ende la economía de nuestro país.
- Los beneficiarios de la devolución del IVA del Sector Público, deben tener un cuidado especial con el cumplimiento de todos los requisitos necesarios para acceder a este beneficio; ya que de esto depende el reintegro completo de los valores solicitados.

Bibliografía

- Joan Miquel, *Derecho Privado Romano*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1992.
- Artola Miguel, *La Hacienda del Antiguo Régimen* (Madrid), Alianza Editorial, 1982.
- Mann Charles, *Historia de los Estados Unidos*, Madrid, Taurus, 2006.
- Piera Filippi, *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.- Los efectos del IVA en la economía*, Quito, Imprenta Mariscal, 2004.
- La Mata Sierra, María Teresa, *Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Editorial Lex Nova, S.A. 2. ed. 1996.
- Antonio Vázquez, *El IVA y el Comercio Internacional: Tendencias y Problemas Actuales*, Ed. Crónica Tributaria, 2007.
- Ebrill, Keen, Bodin, y Perry, *El Impuesto sobre el Valor Agregado Experiencias y Problemática*, Roma, 2005.
- Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA*, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., 1998.
- Obregón Vinuesa Ángel; *Ecuador, Sector Público y El Impuesto al Valor Agregado*; UASB; Quito; 2004.
- Juan J. Llach y Lucas Llach, *¿Qué hacer con el IVA? Una reforma para crecer y crecer*, Buenos Aires, 2000.
- Gioconda Viviana Benítez Escobar, *Problemática Jurídica del Procedimiento para pedir la Devolución del IVA debidamente pagado por las Instituciones del Sector Público*, Quito, UASB, 2008.
- Manual de Procedimientos del Sistema de Presupuestos, *Ministerio de Finanzas*, Abril 2010.
- *Guía Nacional de Tributación 1999*, Asociación de Servidores Públicos del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, Quito, 1999.
- Código Orgánico de la Función Judicial

- PALACIO, Lino E., *Los Recursos en el Proceso Penal*, 3º Ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2009.
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley No. 99-24).
- Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.
- Ley Orgánica de Empresas Públicas
- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado
- www.finanzas.gob.ec
- www.sri.gob.ec
- www.bce.fin.ec/documentos/PublicacionesNotas/