



La Universidad
de postgrado
del Estado

REPUBLICA DEL ECUADOR
INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSGRADOS DEL ESTADO
PROMOCIÓN 2011-2013
MAESTRIA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Título de la Tesis

**LA INCIDENCIA DE LA ELIMINACIÓN DEL REINTEGRO DEL IVA A FAVOR
DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS EN EL ECUADOR, UNA PROPUESTA DE
MEJORA**

Tesis para obtener el título de Magister en Administración Tributaria

Autor: Andrés Vicente Abad Paguay

Director: Econ. Juan Francisco Villacis

Quito, septiembre del 2015

AUTORÍA

Yo, Andrés Vicente Abad Paguay, Magister en Administración Tributaria declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones expuestas en el trabajo; así como, los procedimientos y herramientas utilizadas en la presente son de absoluta responsabilidad de la autora de la Tesis.

AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

Autorizo al Instituto de Altos Estudios Nacionales la publicación de esta tesis, de su bibliografía y anexos, como artículo en publicaciones para lectura seleccionada o fuente de investigación, siempre dando a conocer el nombre del autor y respetando la propiedad intelectual del mismo

Quito, septiembre de 2015

ANDRÉS VICENTE ABAD PAGUAY

1713943130

Abril, 2015

Abstracto

La eliminación del reintegro del IVA a las empresas públicas en el Ecuador, ha desencadenado en una acumulación del crédito tributario creciente e ineficiente para aquellas indistintamente si en su giro de negocio proveen de servicios públicos, administran sectores estratégicos o compiten con el mercado, las más vulnerables, las que gravan con tarifa 0% en sus productos.

El presente trabajo incorpora la legislación ecuatoriana que corresponde a la creación de las empresas públicas y a la constitución de la devolución del IVA como un beneficio que pereció en el tiempo, incluyendo también la postura de la administración tributaria al respecto de los requerimientos de contribuyentes que se acogen a este beneficio.

Se analiza el contexto impositivo fiscal de las empresas públicas en el Ecuador y la tendencia en la región en ese contexto, considerando además la opinión de otros organismos relacionados con la faceta tributaria pertinente.

Para evidenciar la necesidad de la devolución del IVA se ha referido el escenario actual de la empresa pública en el Ecuador y los perjuicios que conlleva su eliminación, singularizando a las que deberían obtener este beneficio tributario en base a fundamentos técnicos y jurídicos desarrollados en el presente trabajo.

Agradecimiento

Agradezco con todo aprecio a mi familia, por otorgarme el tiempo importante para el desarrollo del presente trabajo, en desmedro de mis deberes formales

A la noble institución de Altos Estudios Nacionales por enriquecer mis conocimientos a través de su excelentísimo cuerpo docente.

Introducción

El reintegro del IVA en el Ecuador, para las empresas públicas tuvo un período de dos años y medio de duración, que inicio desde julio de 2009 hasta diciembre de 2011, nació con la Ley Orgánica de Empresas Públicas (LOEP) y se extinguió por la aplicación del Acuerdo Ministerial 312 expedido por el Ministerio de Finanzas, toda vez que este último instrumento es el que confina a que se le otorgue crédito tributario en sustitución del reintegro del IVA, no obstante en la LOEP, sigue vigente el referido beneficio hasta la presente.

A lo largo del trabajo se evidenciará que La Ley de Fomento Ambiental eliminó el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno de una manera escueta, sin manifestarse sobre el fondo del asunto al sustituir el artículo del reintegro por otro que nada tiene que ver con el reintegro, estableciendo en su lugar la “Asignación presupuestaria de valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y universidades y escuelas politécnicas públicas”, incluso en nuestra legislación actualmente sigue vigente la resolución del SRI No. 46, publicada en el Registro Oficial Suplemento 136 de 24 de febrero de 2010 que siembran incertidumbre para este segmento de contribuyentes en virtud que define los mecanismos de devolución del IVA a empresas públicas.

El trabajo pretende demostrar que el Acuerdo Ministerial 312 de 12 de diciembre de 2012 expedido por el Ministerio de Finanzas se sobrepone a la autonomía de las empresas públicas, dado que la Disposición General Quinta de la LOEP establece que la contabilidad de éstas se basa en los principios de contabilidad de general aceptación y normas internacionales de contabilidad y por ende se genera un conflicto de competencias

al respecto de las regulaciones emitidas por esta cartera de estado que determinen una compensación a las cuentas por cobrar IVA.

El objeto del trabajo no va solo dirigido a cuestionar el canal jurídico por el cual eliminaron el reintegro del IVA a las empresas públicas, sino a determinar el tipo de empresa pública que debería ser beneficiaria del reintegro del IVA en el Ecuador, y la incidencia de esta tipología en el mercado, para este ejercicio, el régimen tributario para las empresas públicas según el último inciso del artículo 41 de la LOEP debería aplicarse en observancia al objeto de la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado, que más bien sanciona el abuso de operadores económicos con poder en el mercado, es decir, por una parte las empresas públicas por mandato legal deben buscar rentabilidad y eficiencia en su gestión, para lo cual son beneficiarias de exoneraciones impositivas, de conformidad con la misma LOEP, y el segundo inciso del artículo 315 de la Constitución, y; por otro, su esquema tributario debe procurar no tener una situación de ventaja en el mercado, que pueda interpretarse como una práctica desleal que genere una concentración económica, es aquí cuando los beneficios tributarios inherentes a las empresas públicas son cuestionados, para ello debe considerarse el marco normativo de la región y las opiniones de instituciones afines al aspecto impositivo.

En el desarrollo del trabajo en base los resultados económicos de los últimos años se determinará que empresas públicas no deben ser sujetas a reintegro del IVA, y cuáles son las primeras empresas llamadas a que se les reconozca este beneficio, analizando la cadena productiva del IVA de una muestra representativa de empresas públicas, buscando volver eficientemente a la norma para evitar un impacto en el alza de precios al consumidor final en desmedro de la neutralidad de los tributos, considerando a las proveedoras de servicios

públicos como entes que deben delinear sus precios con subsidiariedad y solidaridad, no obstante en el ejercicio de su giro de negocio el IVA en compras se acumula, crédito tributario que difícilmente se compensará con sus ventas con tarifa 0.

Lamentablemente para estos fines impositivos en el país no existe una base de datos idónea que clarifique con exactitud el IVA en compras que acumulan las empresas públicas creadas por el sector ejecutivo o por los GADS, para determinar la incidencia de la carga impositiva en el mercado, ese es uno de los desafíos del presente trabajo.

El método que se va aplicar en el presente trabajo investigativo está sujeto a los paradigmas cuantitativos y cualitativos que devienen de los resultados constantes en los balances y presupuestos de las empresas públicas, dentro del giro de su negocio, que por afectación del reintegro del IVA se someten a desfavorables ajustes presupuestarios.

De carácter documental y con el objeto de demostrar la actuación de la Administración Tributaria en los procedimientos de reintegro de IVA para empresas públicas, se analizará el o los pronunciamientos derivados de los requerimientos de las empresas públicas, para entender la motivación que niega el beneficio mencionado.

Dentro de los resultados esperados está el de recomendar se devuelva o no y a que segmento de empresas públicas el beneficio del reintegro del IVA, ponderando de ser procedente el beneficio impositivo en atención a la realidad de cada una, considerando su giro de negocio y otras externalidades que el trabajo determinará.

ÍNDICE

CAPÍTULO I.....	11
El Impuesto al Valor Agregado, generalidades, su incidencia en el precio de venta al público y su devolución a las empresas públicas.....	11
1.1. Generalidades del Impuesto al Valor Agregado.....	11
1.2. El Impuesto al Valor Agregado, un tributo indirecto, plurifásico, específico y general de consumo.....	12
1.3. La Devolución del IVA a las Empresas Públicas en el Ecuador	18
CAPÍTULO II	23
Origen y eliminación del reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador.....	23
2.1. Antecedentes de las Empresas Públicas en el Ecuador	23
2.2. Origen del reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador	32
2.3. Procedimiento para el reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador	35
2.4. Eliminación del reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador	38
2.5. Fundamento Jurídico de la Administración Tributaria para rechazar la solicitud de reintegro del IVA a empresas públicas.	40
CAPITULO III.....	45
Escenario tributario actual de la empresa pública en el Ecuador y su incidencia con respecto a la negativa del reintegro del IVA	45
3.1. Contexto impositivo de las empresas públicas.....	45
3.2. Contexto impositivo fiscal de las empresas públicas de países de la región.....	55
3.3. Opiniones sobre la exclusión de beneficios tributarios a las empresas públicas	60
3.4. Incidencia de la devolución del IVA en las empresas públicas según su naturaleza y giro de negocio.....	63
3.4.1. Empresas públicas que por su giro de negocio administran sectores estratégicos	64
3.4.2. Empresas públicas que por su giro de negocio son susceptibles de competencia en el mercado	78
3.4.3. Empresas públicas creadas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados ...	88
CAPÍTULO IV.....	106
El reintegro del IVA a las empresas públicas en el Ecuador, una propuesta de mejora.....	106
4.1. Tipos de Empresas Públicas que se acogerían al beneficio del reintegro del IVA en el Ecuador, fundamentos técnicos y jurídicos	106

4.1.1.	Fundamentos Técnicos	107
4.1.1.1.	Afectación en los costos y/o precio de venta al público	107
4.1.1.2.	Política de Fortalecimiento de las Empresas Públicas	113
4.1.2.	Fundamentos Jurídicos	116
4.1.2.1.	Régimen de Competencias	126
4.2.	El reintegro del IVA en el Ecuador, una propuesta de mejora	129
4.3.	Conclusiones	132
4.4.	Recomendaciones	134
	BIBLIOGRAFÍA	135

CAPÍTULO I

El Impuesto al Valor Agregado, generalidades, su incidencia en el precio de venta al público y su devolución a las empresas públicas.

1.1. Generalidades del Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado en atención al artículo 52 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario “(...) *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.*”¹

Previo a establecer las características del impuesto al Valor Agregado es menester señalar que en atención a nuestro Código Tributario éste y todos los tributos son aplicables al verificarse el hecho generador previsto en la ley:

“Código Tributario, Art. 15.- obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”, en el caso del IVA el hecho generador está tipificado en su objeto concebido en el artículo 61 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que establece:

“Art. 61.- Hecho generador.- El hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos:

1. En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o

¹ Ley Orgánica de Régimen Tributario, artículo 52.

acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.

2. En las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.

3. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.

4. En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su producción o venta, en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes.

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

6. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado -IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.”²

1.2. El Impuesto al Valor Agregado, un tributo indirecto, plurifásico, específico y general de consumo.

Cabe decir que el IVA es un impuesto indirecto, “*por cuanto el hecho generador es el traspaso de dominio de bienes y la prestación efectiva de servicios, siendo el vendedor o el*

² Ley Orgánica de Régimen Tributario, artículo 61.

prestador, el principal obligado; sin embargo, el gravamen se traslada al comprador del bien o al perceptor del servicio, por cuanto es la aptitud de consumo lo que produce el hecho generador; de ahí que el IVA lo termine pagando el consumidor final” (Zúñiga, 2012), es decir, recae en las manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva como el consumo, sin perjuicio de las circunstancias personales del sujeto pasivo.

Para el año 2014 el IVA en el Ecuador recaudado ascendió a USD 4.512.571.440³ en operaciones internas según la información de la página del Servicio de Rentas Internas, se posesiona con el 33% del total de tributos recaudados en el mismo período, es decir, sigue siendo el impuesto que más incide en la recaudación, en total los impuestos indirectos aportan para el referido año con el 54%, en desmedro de que la Constitución en su artículo 300 establece la prioridad de establecer a los impuestos directos sobre los indirectos.

Los gobiernos a través de sus Administraciones Tributarias son afines al ejercicio de los impuestos indirectos como el IVA, puesto que este tipo de impuestos le resultan más fáciles de recaudar, menos costosos, la base imponible es ancha, no es relevante la informalidad de los contribuyentes. Consecuentemente, el Estado, cuando requiere incrementar su nivel de ingresos fiscales, se encuentra constantemente tentado a hacer uso de este tipo de impuestos.

Para Roberto Silva Legarda en su determinación si el IVA es un impuesto regresivo o progresivo manifiesta: *“Sin perjuicio de las dificultades existentes para cambiar la dependencia que los países de América Latina de los impuestos tipo IVA, la tendencia muestra que el fin buscado ha sido favorecer lo recaudatorio y no el uso de la política tributaria como mecanismo para redistribuir el ingreso a través de tributaciones progresivas”* (Legarda, 2007, pág. 40)

³ Servicio de Rentas Internas, Informe de Recaudación 2014

La principal característica de los impuestos indirectos es que son trasladables hasta el consumidor final. Sin duda, el más importante es el impuesto al valor agregado, mismo que constituye una parte importante de los ingresos tributarios de muchos de los estados; en esa tendencia, tenemos al Impuesto a los Consumos Especiales, el Impuesto a la Salida de Divisas, entre otros, mismos que:

- Son poco perceptibles.
- Se confunden con el precio de venta.
- Gravan a todo el sector poblacional, aún extranjeros.
- Son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir el bien para no pagar el impuesto (excepto en aquellos bienes considerados de primera necesidad).
- El causante paga el impuesto en el momento en el que es más cómodo para él (excepto en aquellos bienes considerados de primera necesidad).
- Su recaudación y control no resultan costosos.

Lo alarmante de esta categoría de impuestos es que:

- Recaen más sobre las clases pobres.
- No tienen la misma fuerza que los directos en tiempos de crisis, crean déficit agravando aún más la crisis.

El profesor Lennin Parreño en su obra Ecuador: Rigidez Estructural de las Finanzas del Gobierno Central ¿es la hora de un Pacto Fiscal?, en referencia a la conformidad de los estados latinos con los impuestos indirectos manifiesta:

“Las finanzas del Gobierno Central del Ecuador no escapan a los resultados encontrados en algunos países de América Latina como lo demuestran Gavin y Perotti (1997), Cowan

(2000), Castilla y Manzano (2003), refiriéndose a la volatilidad de la política fiscal y su relación positiva con el ciclo. Explican y comprueban que éstas se deben a su baja capacidad para acceder a financiamiento en los mercados de capitales especialmente en épocas de recesión; la estructura de ingresos dependen más de impuestos indirectos e ingresos asociados a la venta de recursos naturales en manos del estado; y los gastos son inflexibles puesto que la mayor parte de estos están destinados al servicio de la deuda pública, sueldos y salarios, subsidios, transferencias explícitas en leyes superiores y gastos de capital para asegurar el mínimo de manutención de la infraestructura pública."

(Parreño, 2009, pág. 9)

Por el contrario, el Fondo Monetario Internacional, en su documento denominado CUESTIONES FISCALES EN LOS PROGRAMAS DE AJUSTE, en lo referente a la calidad del ajuste fiscal manifiesta:

"En primer lugar, la ampliación o creación de un impuesto general al consumo, posiblemente uno con características de impuesto al valor agregado. Los impuestos al valor agregado constituyen en la actualidad importantes fuentes de ingresos para un gran número de países en desarrollo y se recaudan de una manera relativamente eficiente y con demoras relativamente breves.

En segundo lugar, el gobierno debería explorar a fondo las posibilidades de recaudar ingresos en concepto de impuestos internos o indirectos. Deberían gravarse con estos impuestos productos básicos con demanda inelástica o aquellos cuyo consumo genere sustanciales externalidades negativas."

Es en la aplicación de los impuestos indirectos es que se constituye el dilema que enfrenta el Estado entre la eficiencia y la equidad. Al Estado le resulta inevitable sacrificar cierto grado de eficiencia a cambio de un incremento en la equidad; por tanto, al momento de

elegir su política tributaria deberá elegir entre aquellos impuestos que incrementen la eficiencia y aquellos que incrementen la equidad.

Otra de las características del IVA es que es un tributo híbrido en cuanto a la categoría de un específico o general sobre el consumo, en virtud de que tiene características de ambos segmentos, en el caso de los específicos el IVA si tiene dos tarifas impositivas de 0% y 12%, a diferencia de un impuesto general que solo tiene un tipo impositivo; no obstante, su finalidad es de carácter más recaudatorio (característica de un general de consumo) que la de perseguir alterar una pauta de consumo (característica de un específico de consumo).

	Imposición específica sobre el consumo	Imposición general sobre el consumo
Selectividad de la cobertura	Impuestos parciales	Impuestos generales
Diferenciación del tipo de gravamen	Diferentes tipos impositivos	Un solo tipo impositivo
Finalidad de los impuestos	Alterar pautas de consumo	Suficiencia
Aplicación del tipo de gravamen	Sobre el valor del producto o una base liquidable en unidades físicas	Sobre el valor del producto

Cuadro No.1: IAEN cátedra de Imposición Indirecta 2 MAT /2011-2013

El IVA es un impuesto plurifásico dado que se incorpora sobre dos o más fases del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios, a continuación un ejemplo de una tarifa del 5% que se sobrepone en cada proceso productivo hasta el consumidor final:

	Sin impuesto	Impuesto plurifásico
Fabricante		
Compras	100	100
Salarios	50	50
Beneficios	30	30
Total	180	180
Impuesto 5%		9
Precio de venta	180	189
Mayorista		
Compras	180	189
Salarios	20	20
Beneficios	40	41,8
Total	240	250,8
Impuesto 5%		12,5
Precio de venta	240	263,3
Minorista		
Compras	240	263,3
Salarios	10	10
Beneficios	50	54,7
Total	300	328
Impuesto 5%		16,4
Precio de venta final	300	344,4

Cuadro No.2: IAEN cátedra de Imposición Indirecta 2 MAT /2011-2013

Asumiendo que el valor del bien terminado tiene una tarifa de 0% de impuesto, en el cuadro que antecede se observa que en la cadena de producción la tarifa del 5% se presenta afectando al precio de venta tres veces conforme el producto sigue rotando desde el fabricante al consumidor final, circunstancia que conlleva a que la administración tributaria obtenga un valor potencial recaudatorio, una facilidad de definición del campo de aplicación y una sencillez administrativa en su gestión, no obstante, también hay dificultades con la eficiencia del tributo dado el impacto en los precios, es ahí cuando el impuesto tiene injerencia sobre el consumo, convirtiéndose en un componente más del precio del producto gravado, escenario diferente si el sujeto pasivo factura con tarifa 5%, dado que se va deduciendo con sus ventas en cada una de las etapas.

“La tesis tradicional sobre la cuestión remontándonos a Smith y Ricardo retomada por Richardson Committe y acogida actualmente por la mayoría doctrinaria sostiene que el impuesto al constituir un elemento del coste de producción de las empresas se agrega a los precios de venta dando lugar a una protraslación mediante un aumento general de los niveles de precios de los bienes terminados”. (Teson, 2009, pág. 9)

1.3. La Devolución del IVA a las Empresas Públicas en el Ecuador

La devolución del IVA a más de ser un requerimiento a la administración tributaria que bajo el imperio de un singular procedimiento concluye con un acto administrativo derivado del análisis de dicha petición, en el que se resuelve aceptar o negar dicha devolución del IVA, es un mecanismo que tiene el estado de otorgar equidad al sistema.

Para ello, es necesario identificar el considerando que se empleó en la Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 764, de 22 de Agosto de 1995, que por primera vez expidió en el Ecuador el reintegro del IVA a los Municipios, Consejos Provinciales, Universidades, Escuelas Politécnicas, Junta de Beneficencia de Guayaquil y Solca incorporando a la Ley Orgánica de Régimen Tributario (LORTI) ya derogada, que dice:

“Que, el sistema tributario debe garantizar los principios de capacidad contributiva, igualdad, y generalidad manteniendo en la ley las exoneraciones del Impuesto al Valor Agregado IVA que beneficien a sectores de menores ingresos en la adquisición de productos de primera necesidad; y.”

En el referido considerando se han señalado tres principios, estos son: capacidad contributiva, igualdad, y generalidad, en la actual Constitución ya no se establecen los principios de capacidad contributiva e igualdad, en los incorporados están: progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia

recaudatoria, no obstante de los tres invocados en la referida Ley No. 93 el que tiene mayor injerencia en la devolución del IVA y que hasta la presente se mantiene es el de Generalidad dado que infiere en que “Todos deben pagar tributos, pero en relación a su capacidad contributiva”⁴.

Con fecha 16 de octubre de 2009, mediante registro oficial suplemento No. 18 se publicó la LOEP (Ley Orgánica de Empresas Públicas), normativa que incorpora el régimen constitutivo, societario, asociativo, laboral, contractual, tributario, de planificación, presupuestario y de control de las empresas públicas en el Ecuador, en el caso que nos ocupa le otorga un tratamiento tributario semejante al del sector público con tres condicionantes que son: obtengan RUC (Registro Único de Contribuyentes), lleven contabilidad y cumplan con los deberes formales establecidos en el Código Tributario; además, para el segmento de empresas públicas que prestan servicios públicos, es decir, las creadas por los GADS (Gobiernos Autónomos Descentralizados), contempla exoneraciones en las contraprestaciones que se enmarcan en el uso del espacio público, para el efecto el artículo 41 de la LOEP tipifica:

“Art. 41.- REGIMEN 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. Las empresas públicas que presten servicios públicos estarán exentas del pago de regalías,

⁴ IAEN, cátedra de Derecho Material Tributario, Dra. Tatiana Pérez Valencia, 2012

tributos o de cualquier otra contraprestación por el uso u ocupación del espacio público o la vía pública y del espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes. Las disposiciones de este artículo se aplicarán en observancia del objeto de la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado.”

Sin embargo, excluido del régimen tributario mencionado, pero dentro de este cuerpo orgánico (LOEP) se determina el reintegro del IVA a favor de las empresas públicas, disposición que direcciona el proceso de establecer el plazo y la forma del reintegro como tal, al Servicio de Rentas Internas, en los siguientes términos:

“1.2.12. A continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, agréguese el siguiente innumerado:

"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."

La última parte del artículo 41 de la LOEP establece que el Régimen Tributario se aplicará con observancia al objeto de la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado, que para el efecto manifiesta:

“Art. 1.- Objeto.- El objeto de la presente Ley es evitar, prevenir, corregir, eliminar y sancionar el abuso de operadores económicos con poder de mercado; la prevención, prohibición y sanción de acuerdos colusorios y otras prácticas restrictivas; el control y

regulación de las operaciones de concentración económica; y la prevención, prohibición y sanción de las prácticas desleales, buscando la eficiencia en los mercados, el comercio justo y el bienestar general y de los consumidores y usuarios, para el establecimiento de un sistema económico social, solidario y sostenible.”⁵

Con el artículo referido se establece, por una parte, que las empresas públicas por mandato legal deben buscar rentabilidad y eficiencia en su gestión:

“(…)Las empresas públicas estarán bajo la regulación y el control específico de los organismos pertinentes, de acuerdo con la ley; funcionarán como sociedades de derecho público, con personalidad jurídica, autonomía financiera, económica, administrativa y de gestión, con altos parámetros de calidad y criterios empresariales, económicos, sociales y ambientales.”

Para lo cual son beneficiarias de exoneraciones impositivas, de conformidad con el artículo 41 de la LOEP.

Y; por otra, su esquema tributario debe procurar no tener una situación de ventaja en el mercado, que pueda interpretarse como una práctica desleal que genere una concentración económica, según lo determinado por la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado, disposición última que se entiende, limita a las empresas públicas el ejercicio de sus beneficios, cuando estas compitan con la empresa privada.

Para Fabián Jaramillo el régimen tributario especial del que gozan las empresas públicas, sus empresas subsidiarias y filiales, constituyen una condición privilegiada, especialmente a aquellas que participan en competencia dentro del mercado con las empresas privadas, las

⁵ Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado, artículo 1.

cuales están sujetas al pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales, de carácter general. (Jaramillo, 2009, pág. 9).

La catedrática ecuatoriana Rosana Morales Ordoñez, manifiesta que este es procedente el reintegro del IVA a las empresas públicas una vez que éstas se encuentran constituidas de conformidad con la LOEP:

“Aplicar el régimen tributario contenido en la LOEP también a aquellos sujetos que se encuentran dentro el proceso de transición sería desconocer el mismo, puesto que no tendría sentido que se encuentre contemplado en las disposiciones transitorias de la mencionada ley, si de cualquier forma se les va a dar el trato tributario preferencial desde la expedición de las misma.

Por ello, se ha hecho hincapié, a lo largo de este análisis, en que el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado lo tienen las empresas públicas desde el momento de su creación, en virtud del contenido de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, ya sea que su constitución surja del período de transición o se cree una nueva empresa pública en rigor” (Morales, 2010, pág. 96)

CAPÍTULO II

Origen y eliminación del reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador

2.1. Antecedentes de las Empresas Públicas en el Ecuador

El referente histórico tiene su inicio en el año 1949, fecha en la cual se crea la primera empresa pública en el Ecuador denominada Empresa de Teléfonos de Quito, que tuvo por objeto producir una rentabilidad para cumplir con el plan progresivo de extensión del servicio, posteriormente en el año de 1953 mediante Decreto Ejecutivo No. 13 se crea la empresa de Teléfonos de Guayaquil que tuvo por objeto la construcción y montaje de la planta de teléfonos automáticos en la ciudad de Guayaquil.

Con el decreto ejecutivo No. 25 de 15 de julio de 1958 se crea la Empresa de Radio, Telégrafos y Teléfonos de Estado, cuyo objeto tenía el mantenimiento, modificación y operación de los actuales servicios nacionales de comunicaciones alámbricas e inalámbricas.

Las referidas empresas que se crearon en un contexto industrialista, etapa económica comprendida en el período 1948-1965 en la que sobresalía la: *“innovación tecnológica en la producción, los nuevos conocimientos sobre ganadería, la apertura a más empleo, nuevas tecnologías agrícolas y sobre todo el desarrollo primario exportador del banano”* (Lopez, 2011, pág. 29)

A partir de 1965 en el Ecuador se desarrollaba el estructuralismo, etapa económica en la cual se establece la *“Reforma Agraria (1960-1970) migración interna o éxodo de población del campo a la ciudad, (1970) los primeros asentamientos de colonos en la Amazonia e inversión en explotación petrolera. Modelo de acumulación (1976): según las*

políticas asociadas con el nacionalismo petrolero; (1982-1988) baja exportación y se elevó el gasto público. Políticas económicas de ajustes gradualistas, Incremento de la deuda externa” (Lopez, 2011, pág. 29).

En ese marco se creó la empresa de Alcoholes del Estado cuyo objeto fue dotar a la destilería (1965); la Empresa de Ferrocarriles del Estado cuyo objeto fue la administración y operación de todo el sistema ferroviario del país (1970); la Empresa de Suministros del Estado que administraba el sistema de suministros Gubernamentales, que corresponde: la compra, custodia, almacenamiento y distribución de los bienes muebles y suministros (1971); la Empresa de Correos Nacionales (1971); la Empresa Nacional del Semen que proveía de un producto de alta calidad a los centros de inseminación (1974); la Empresa Nacional de Talleres Industriales Demostrativos (ENTID) que organizaba establecimientos industriales que sirvan como modelo en la parte técnica y administrativa (1974); la Empresa Nacional de Almacenamiento y Comercialización de Productos Agropecuarios y Agroindustriales (ENAC) que regulaba el mercado de los productos agropecuarios y agroindustriales con la finalidad de estimular y orientar el incremento de la producción agropecuaria; la Empresa Nacional de Productos Vitales (ENPROVIT) que tenía por objeto velar por el adecuado abastecimiento de productos de primera necesidad a favor de las clases de menores recursos económicos (1977); la Empresa Nacional de Pronósticos Deportivos que tenía por objeto cooperar económicamente para el desarrollo de la educación física, los deportes y la recreación (1978).

De entre las más significativas por el objeto que ejecutaban se creó la Empresa Pesquera Nacional (EPNA) que aprovechaba los recursos pesqueros con los que cuenta el país (1973), de igual forma de entre las más importantes; mediante Decreto Supremo 146

publicada el 3 de febrero de 1971 se crea la Corporación Estatal Petrolera Ecuatoriana, con el objeto de explorar, explotar, industrializar, transportar y comercializar interna y externamente los recursos hidrocarburíferos; la empresa Transportes Navieros Ecuatorianos cuyo objeto fue el transporte comercial marítimo y fluvial, dentro y fuera del país, de carga y pasajeros, efectos postales y demás actividades que tengan relación con esta finalidad.

Con el Decreto Supremo 1513 publicado en el Registro Oficial el 5 de enero de 1973 se crea la Empresa Astilleros Navales Ecuatorianos (ASTINAVE), la misma que tuvo por objeto la reparación y mantenimiento de Unidades de la Armada Nacional y atención comercial a barcos mercantes nacionales y extranjeros, así como la construcción de naves de todo tipo, empresa que actualmente ejerce actividades, es a partir del Decreto Ejecutivo 1116 publicada en el Registro Oficial 680 de 11 de abril de 2012 que el Comité de Industrias de la Defensa, en reunión celebrada el 26 de julio del 2011, conforme consta en el acta No. CIDEN-006/26-07-2011, resuelve recomendar al señor Presidente de la República al amparo de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, que la Empresa Astilleros Navales Ecuatorianos, ASTINAVE adecue su naturaleza jurídica al marco de la referida ley⁶.

A partir de la creación de la Empresa Nacional de Pronósticos Deportivos en 1978 el Estado Ecuatoriano suspendió la creación de nuevas empresas públicas, hasta el año 2009, año en el cual se crea la Empresa Pública de Fármacos ENFARMA EP con Decreto Ejecutivo 181, publicada en el Registro Oficial No. 98 de 30 de diciembre 2009.

⁶ Decreto Ejecutivo 1116, Registro Oficial 680 de 11-abr-2012

Es decir, transcurrieron aproximadamente 30 años en el Ecuador, tiempo en el cual no se crearon nuevas empresas públicas; esto es, desde finales de la década de los 70, hasta el año 2009, circunstancia que genera indicios de un debilitamiento del Estado en la economía, *“En la década de los ochenta, la crisis de la deuda acompañada por una baja de los precios del petróleo y las medidas de ajuste estructural pusieron en duda el rol empresarial del Estado, debido a que las empresas de su propiedad eran consideradas como ineficientes en todos los aspectos y representaban una gran carga para el erario público.”* (Lopez, 2011, pág. 27)

La Ley de Modernización expedida el 31 de diciembre de 2013 fue uno de los instrumentos normativos que incidieron en la ausencia de las empresas públicas en la economía ecuatoriana, en virtud de su objeto que establece:

“Art. 1.- OBJETO.- La presente ley tiene por objeto establecer los principios y normas generales para regular:

d) La enajenación de la participación de las instituciones del Estado en las empresas estatales de conformidad con la ley.”

Ley de Modernización del Estado que en uno de sus considerandos manifiesta: *“se torna ineludible entrar en un proceso de privatización y concesión de servicios, con la finalidad de atenuar las cargas económicas que soporta el Presupuesto General del Estado y con el propósito de contar con recursos financieros que permitan atender la más apremiantes demandas de los sectores sociales más postergados”;*

En esta norma se establecen los mecanismos para la desinversión del Estado en las empresas públicas (la desmonopolización de lo público) y el traslado de ciertas

competencias estatales al sector privado. A su amparo, se inicia un sostenido proceso para liquidar algunas de las empresas estatales, por ejemplo la Empresa Pesquera Nacional (EPNA).

Igual suerte tuvieron empresas como la Empresa Nacional de Productos Vitales (ENPROVIT) creada mediante Decreto Supremo 1683, publicado en el Registro Oficial 397 de 9 de agosto de 1977. La misma suerte corrió la ENAC (la Empresa Nacional de Almacenamiento y Comercialización de Productos Agropecuarios y Agroindustriales), creada mediante Ley expedida por Decreto Supremo No. 156, publicado en el Registro Oficial No. 493 de 13 de febrero de 1974, y suprimida mediante Decreto Ejecutivo 967, publicado en el Registro Oficial No. 223 de 26 de diciembre de 1997. Por su parte la Empresa de Suministros del Estado, quizá la más antigua de las empresas públicas junto con la Empresa de Ferrocarriles del Estado, fue suprimida mediante Decreto Ejecutivo No. 1847 publicado en el Registro Oficial No. 475 de 4 de julio de 1994. Similar suerte corrieron otras empresas e Instituciones Públicas que brindaban servicios de orden social y público como por ejemplo SNALME, DINADER o DINACE.⁴¹ (Jaramillo, 2009, pág. 35)

El 18 de agosto del 2000 se publicó la Ley para la Promoción de la Inversión y de la Participación Ciudadana, la misma que en la exposición de motivos reformo las siguientes leyes:

Ley de Creación del Fondo de Solidaridad:

El objetivo central de la propuesta es permitir la participación ciudadana en los beneficios que genere la participación del sector privado en las empresas estatales. De esta manera, se

entregarán beneficios efectivos y directos, como contribución a la salud y educación de grupos vulnerables y, entre ellos, los niños y ancianos.

Ley de Régimen del Sector Eléctrico:

Estas reformas apuntan a complementar el marco legal actualmente vigente que dispone de manera imperativa el proceso de participación privada en la modernización del sector eléctrico. A fin de dar cumplimiento a tal mandato legal, así como a los dictados constitucionales en los que se apoya, se formulan las reformas que darán seguridad jurídica y viabilidad técnica y económica al proceso.

Ley de Hidrocarburos:

Las principales reformas propuestas se dirigen a diseñar de mejor manera el contrato de gestión compartida (conocido como "joint ventures") para permitir la inversión privada en los campos actualmente bajo explotación de Petroecuador, con el propósito de incrementar la producción, que actualmente se encuentra en deterioro por falta de inversión, y maximizar la recuperación de las reservas, todo lo cual tendrá un impacto enorme en la economía del país. Para dar mayor transparencia al proceso, que se deberá llevar a cabo mediante licitación pública internacional, se considera la mayor participación del Estado como parámetro único de evaluación de las propuestas.

Ley Especial de la Empresa Estatal Petróleos del Ecuador (Petroecuador) y sus Empresas

Filiales:

El proyecto de ley permitirá la transformación de las empresas filiales de Petroecuador en sociedades anónimas, con el propósito de transparentar sus operaciones en un esquema de eficiencia y libre competencia, a fin de maximizar sus rendimientos a favor del Estado⁷

La incidencia de la Ley para la Promoción de la Inversión y de la Participación Ciudadana en las leyes que anteceden (Ley de Creación del Fondo de Solidaridad, Ley de Régimen del Sector Eléctrico, Ley de Hidrocarburos, Ley Especial de la Empresa Estatal Petróleos del Ecuador y sus Empresas Filiales) es la de reducir la medida que el Estado a través de sus empresas estatales interviene en el mercado ecuatoriano, a lo que denominan la modernización del Estado.

A partir de la Constitución del año 2008 en el Ecuador se define un concepto de empresa pública cuyo objeto se orientará hacia 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 desmedro de la Constitución del 1998 que por el contrario determinaba que la provisión de servicios públicos de agua potable y de riego, saneamiento, fuerza eléctrica, telecomunicaciones, vialidad, facilidades portuarias y otros de naturaleza similar podrían ser cumplida directamente por el Estado o por delegación de este a empresas mixtas o privadas, mediante concesión, asociación, capitalización, traspaso de la propiedad accionaria o cualquier otra forma contractual, motivando a la inversión privada en lugar de la pública.

La Constitución del año 2008 determina que las empresas públicas funcionarán como sociedades de derecho público, con personalidad jurídica, autonomía financiera,

⁷ LEY PARA LA PROMOCION DE LA INVERSION Y PARTICIPACION CIUDADANA, exposición de motivos

económica, administrativa y de gestión, determinando así su independencia económica en el mercado;

De igual forma estipula el alcance de su eficiencia, al manifestar que las empresas públicas ejercerán su actividad con altos parámetros de calidad y criterios empresariales, económicos, sociales y ambientales, de igual manera determina que sus excedentes en la parte que no se reinvierta, se transferirán al Presupuesto General del Estado.

En base a las directrices de la Constitución del 2008 se crea en el año 2009 la Ley Orgánica de Empresas Públicas, publicada en el Suplemento No. 48 de 16 de octubre de 2009, ley que busca como primer objetivo determinar los procedimientos para la constitución de empresas públicas que deban gestionar los sectores estratégicos con alcance nacional e internacional.

La Ley Orgánica de Empresas Públicas fortaleció la gestión de las empresas públicas en el Ecuador, en ésta norma se articula cual debe ser la estructura orgánica de las empresas públicas, su campo de acción, su sistema de contratación, de asociación, su régimen tributario, así como los mecanismos para su liquidación, escisión, absorción, entre otras singularidades, de conformidad con su naturaleza pública.

Es importante recalcar que en la LOEP (Ley Orgánica de Empresas Públicas) se determina la participación de la SENPLADES en los directorios de todas las empresas públicas, en virtud de este vínculo, se enlaza la gestión empresarial con la planificación del país.

A partir del año 2010 hasta la presente en el Ecuador se activaron 119 empresas públicas, solo en el año 2010 se crearon 13 que son:

la EMPRESA PÚBLICA CEMENTERA DEL ECUADOR, EPCE EP cuyo Objeto principal es la industrialización, distribución y comercialización de cemento, cales, calizas, y demás materia prima relacionada; la MINERA, ENAMI EP que administra los recursos naturales no renovables en la actividad minera; la EMPRESA PÚBLICA TELEVISIÓN Y RADIO DE ECUADOR EP RTVECUADOR que tiene por objeto Instalar, operar y mantener los servicios públicos de radiodifusión y televisión públicas; CELEC EP para el mantenimiento de sistemas no incorporados al Sistema Nacional Interconectado; HIDROPASTAZA EP para la producción de energía eléctrica, para lo cual está facultada a realizar todas las actividades relacionadas con este objetivo; PETROAMAZONAS para las fases petroleras de exploración y explotación; PETROECUADOR igual en el ámbito petrolero, empresa que intervendrá en todas las fases de la actividad hidrocarburífera, bajo condiciones de preservación ambiental y de respeto de los derechos de los pueblos; la EMPRESA FERROCARRILES DEL ECUADOR para los viajes en trenes de cercanía, tranvías, trenes, entre otros; la EMPRESA PÚBLICA CORREOS DEL ECUADOR que tiene por objeto la admisión, curso y entrega de los envíos de correspondencia a nivel nacional e internacional; la HIDROELECTRICA COCA CODO SINCLAIR para la construcción, operación y mantenimiento de centrales de generación de energía eléctrica, el proyecto más emblemático en esta materia;

Según información de SENPLADES actualmente el Ecuador cuenta con *“28 empresas de la función ejecutiva, de las cuales 25 son públicas, es decir, 100% de propiedad estatal y tres empresas son subsidiarias de economía mixta, donde el estado tiene al menos el 51% de participación accionaria. Con respecto a las empresas creadas por los GADS, hasta*

octubre de 2013 existen alrededor de 212 empresas. En el caso de las universidades se cuenta con 10 empresas públicas a nivel nacional”. (Senplades, 2013, pág. 4)

2.2. Origen del reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador

Desde la expedición del código tributario el 23 de diciembre de 1975, las empresas del Estado y las de economía mixta en la parte que represente aportación del sector público, están exentas de pago de impuestos, sin embargo no estaban sujetas a devolución o reintegro de IVA. Es a partir de la expedición de la Ley Orgánica de Empresas Públicas con fecha 29 de julio de 2009 que las empresas públicas inician con un tratamiento preferencial que implica el reintegro o devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios.

A continuación, se incorpora un resumen cronológico del reintegro del IVA en el Ecuador:

Hasta la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI) publicada mediante Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989, no existía indicio alguno de un concepto de reintegro de IVA, y es a partir de la publicación de la Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 764, de 22 de Agosto de 1995, que se agregó un artículo innumerado a continuación del artículo 69 de la LORTI, estableciendo por primera vez el reintegro del IVA a los Municipios, Consejos Provinciales, Universidades, Escuelas Politécnicas, Junta de Beneficencia de Guayaquil y Solca;

Otra de las reformas significativas incorporadas a la LORTI fue la publicada mediante Registro Oficial No. 181 de 30 de Abril de 1999 en la que se expidió la Ley No. 24, que en un artículo 37 estableció el reintegro del IVA también para las actividades de exportación, especificando que para todos los beneficiarios del reintegro, los recursos se los devolverá en un tiempo no mayor de 90 días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito,

cheque u otro medio de pago, así como el reconocimiento de intereses, si vencido el término antes indicado, no se hubiese reembolsado el IVA reclamado;

La referida Ley No. 24 establece el reintegro del IVA para el Gobierno Nacional, los consejos provinciales, las municipalidades, la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría, la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA), Cruz Roja, la Fundación Oswaldo Llor y las universidades y escuelas politécnicas, norma que determina que será reintegrado el IVA sin intereses en un tiempo no mayor a treinta días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito o cheque;

De igual forma se establece con esta ley el reintegro del IVA para discapacitados en la adquisición de vehículos ortopédicos, aparatos médicos especiales, materia prima para órtesis y prótesis, reintegro que se lo hará en un tiempo no mayor a noventa días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito. En esta ley 24 se determina sanciones para el responsable de presentar información falsa con el objeto de acogerse a este reintegro, con una multa equivalente al doble del valor con el que pretendió perjudicar al fisco;

Mediante en Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de Mayo del 2001 se sustituye el artículo 69B de la LORTI concerniente al IVA pagado por los organismos y entidades del sector público, estableciendo la exclusión de empresas públicas al beneficio del reintegro del IVA, refiriendo por primera vez el concepto de empresas públicas;

Con la expedición de la Ley 55 de 30 de noviembre de 2001, se agregó al artículo 69B el reintegro del IVA para ‘*(...)las Agencias Especializadas Internacionales, Organismos No Gubernamentales y las personas jurídicas de Derecho Privado que hayan sido designadas ejecutoras en convenios internacionales, créditos de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales tales como el Banco Mundial, la Corporación Andina de Fomento y el Banco Interamericano de Desarrollo BID, siempre que las importaciones o adquisiciones*

locales de bienes o servicios se realicen con cargo a los fondos provenientes de tales convenios o créditos para cumplir los propósitos expresados en dichos instrumentos; y, que estos se encuentren registrados previamente en el Servicio de Rentas Internas. ‘’

Mediante oficio No. 1426 CLC CN 04 de 30 de noviembre de 2004, publicado en el Registro Oficial No. 478 de 9 de Diciembre del 2004 se agrega a la LORTI a su artículo 69A un inciso que define que el reintegro del impuesto al valor agregado, IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos.

La Ley Orgánica de Empresas Públicas en su transitoria décima, expedida con fecha el 16 de octubre de 2009, incorporó al artículo 73 de la LORTI un artículo innumerado que determina:

Ley Orgánica de Empresas Públicas "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.”⁸

Artículo que pasó a ser parte del artículo 73 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno hasta antes del 24 de noviembre de 2011, que de igual manera se mantenía constante para su aplicación en su reglamento, reglamento que en su artículo 175 establecía:

⁸ Ley Orgánica de Empresas Públicas, transitoria décima.

Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 175.- “Devolución del impuesto al valor agregado a Instituciones del Estado y empresas públicas.- Las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, podrán solicitar la devolución del IVA pagado en importaciones o adquisiciones locales de bienes o servicios, en el plazo y forma que mediante Resolución emita el Servicio de Rentas Internas.

Para el caso de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, que realizan transferencias de bienes o prestan servicios gravados con tarifa 12% de IVA, el reintegro del impuesto al valor agregado pagado en sus adquisiciones corresponderá a aquel que no haya podido ser compensado con el IVA percibido en sus ventas (...)”⁹

2.3. Procedimiento para el reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador

La administración tributaria a través de su Director emite la Resolución SRI- 46 con fecha 24 de febrero de 2010, la misma que se encuentra vigente, denominada ‘*NORMAS DE PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) A ENTIDADES Y ORGANISMOS DEL SECTOR PUBLICO Y EMPRESAS PUBLICAS*’ Resolución que es modificada por la misma Autoridad el 14 de octubre de 2011, dispone que el reintegro del IVA para empresas públicas corresponderá a aquel que no haya podido ser compensado con el IVA percibido en sus ventas:

“Art. 4.- Del valor a devolver.- De acuerdo a lo establecido en el artículo precedente, la devolución del IVA, a las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, 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 aquellas

⁹ Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 175.

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.”

Además, para el reintegro del IVA las empresas públicas deberán constar en el catastro correspondiente:

“Art. 1.- Del Catastro.- El reintegro del Impuesto al Valor Agregado, IVA pagado, en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios, por las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, se efectuará a aquellas incluidas en el catastro que elabore y actualice la institución competente para el efecto.”¹⁰

Para el efecto, el artículo 3 del Acuerdo Ministerial No. 96 publicado en el Registro Oficial No. 11 de 10 de junio de 2013 expidió el “CATASTRO DE INSTITUCIONES ENTIDADES EMPRESAS Y ORGANISMOS DEL ESTADO” que establece:

“Art. 3.- De la Actualización del Catastro de Instituciones, Entidades, Empresas y Organismos del Sector Público.- El Ministerio de Relaciones Laborales periódicamente actualizará la información legal y georeferencial en el Catastro de Instituciones, Entidades, Empresas y Organismos del Sector Público y de las corporaciones, fundaciones, sociedades civiles o mercantiles, con o sin fines de lucro, con o sin finalidad social o pública, cuya participación en el capital o patrimonio esté compuesto por más del cincuenta por ciento por aporte de las instituciones del Estado a través de la página web institucional.¹¹

Las o los representantes legales de una nueva institución, entidad, empresa u organismo, deberán solicitar su inclusión adjuntando el respectivo Acuerdo, Decreto, Ordenanza, Ley o Resolución Ministerial, publicado en el Registro Oficial. De igual manera, deberán notificar

¹⁰ Resolución SRI- 46 con fecha 24 de febrero de 2010, artículo 1 y 4

¹¹ Acuerdo Ministerial No. 96 de 10 de junio de 2013, artículo 3.

al Ministerio, cualquier cambio en su base legal, teléfonos, domicilio, página web, correo electrónico y creación de nuevas entidades desconcentradas.”

Dentro del procedimiento se establece la obligación de presentar la declaración del IVA en el anexo respectivo y la verificación del IVA del pago a solicitar; además, para acceder a la devolución automática se deberá suscribir un acuerdo de confidencialidad y uso de claves, así como tener registrada una cuenta bancaria para la acreditación correspondiente.

El procedimiento referido para autores como Miguel Tesón, Díaz Ravn, Nicolás, Candy Coronel y Ana Isabel Suarez tiene falencias, especialmente en los tiempos de devolución que se materializa en una escasa respuesta de la administración tributaria para asumir esta obligación.

“La existencia de tipos diferenciados y el derecho a la devolución del IVA devengado en la adquisición de bienes de inversión, como corresponde al tan analizado IVA tipo consumo, pueden dar lugar a situaciones en las que determinadas empresas sean acreedoras de la Hacienda Pública, por ser mayor la cuantía del impuesto repercutido en las adquisiciones, respecto al devengado en las ventas. El caso se daría por ejemplo en empresas sometidas a ambiciosos planes de inversión, o de larga duración, o en caso de que facture a un tipo menor que el de sus compras. En estos casos si la devolución no es inmediata, la empresa se encontraría financiando a la Hacienda, sin interés, con las consiguientes repercusiones negativas a la financiación de la empresa. “ (Teson, 2009, pág. 5).

En ese sentido Díaz Ravn, Nicolás en la revista de Contabilidad y Tributación considera que el derecho a la devolución del IVA, como manifestación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo, posee en dicho tributo un carácter esencial. Tales devoluciones se practican, por parte de la Administración, dentro de los plazos marcados por la Ley. Pero existen casos en los que la Administración retiene el saldo a favor del

contribuyente, demorándose en su pago más allá del término fijado por la normativa. (Díaz, 2008, pág. 47).

Para las autoras Candy Coronel y Ana Isabel Suarez en una investigación sobre la devolución del IVA a la Municipalidad en la parroquia rural de Paccha, del cantón Cuenca provincia del Azuay, “otro de los inconvenientes de no recuperar los valores del IVA pagado en la adquisición de bienes y/o servicios, es la pérdida del valor adquisitivo, es decir, el valor del dinero en el tiempo pues no es lo mismo 100.00 USD hoy, que 100 USD el día mañana. Al recuperarlo en fechas anteriores, en donde el valor por cobrar es el mismo, pero los precios de bienes y servicios que se utilizan para la ejecución de proyectos y programas se han elevado debido a la inflación, no se realiza una inversión que se hubiera realizado con la misma cantidad de dinero en el período que debió der devuelto” (Coronel, 2012, pág. 105).”

2.4. Eliminación del reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador

El 24 de noviembre de 2011 se expide la Ley de Fomento Ambiental, que en su artículo 8 establece.- *“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.- 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.”¹²;

El mismo caso acontece con el reglamento de la Ley de Fomento Ambiental publicada el 30 de diciembre de 2011, que en su artículo 4 elimina al artículo 175 del reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que regulaba la aplicación del reintegro al IVA para empresas públicas, ya citado en párrafos anteriores.

Mediante Acuerdo Ministerial 312 de 12 de diciembre de 2012, se crea el “*INSTRUCTIVO PARA EL SECTOR PUBLICO PARA CUENTAS POR COBRAR IVA*” expedido por el Ministerio de Finanzas, que establece claramente la eliminación del reintegro del IVA para empresas públicas oponiéndose a la resolución SRI- 46 con fecha 24 de febrero de 2010 que afirma lo contrario; las dos citadas normas se encuentran en nuestra legislación vigentes.

El Acuerdo Ministerial 312 de 12 de diciembre de 2012 manifiesta:

“REGULACIONES DE LAS CUENTAS POR COBRAR IVA

Las instituciones aplicarán las regulaciones, de acuerdo a los siguientes casos:

1. El IVA en compras registrado hasta Noviembre del 2011.
2. El IVA en compras registrado durante al mes de Diciembre de 2011.
3. El IVA en compras registrado a partir de Enero de 2012.”

¹² Ley Orgánica de Fomento Ambiental, artículo 8.

“1. El IVA en compras registrado hasta Noviembre del 2011.

Las Empresas Públicas que cumplan con los requisitos que establece el Acuerdo Ministerial 037 de 17 de Febrero de 2012, serán beneficiarias del reintegro de IVA pagado en compras mediante transferencia presupuestaria de capital con cargo al Presupuesto General del Estado y se acreditará en la cuenta de la Empresa Pública.”

“2. El IVA en compras registrado durante al mes de Diciembre de 2011.

Las empresas públicas no están incluidas dentro de las instituciones que tendrán derecho a Asignación presupuestaria de valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado según lo establece el Artículo 8 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, que sustituye el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

- En este contexto, las empresas públicas se atenderán a lo que establece el Art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno.”

Para los casos a partir de Enero de 2012 se establece los mismos parámetros del numeral 2.”¹³

El Acuerdo Ministerial 312 de 12 de diciembre de 2012, expedido por el Ministerio de Finanzas establece claramente la eliminación del reintegro del IVA para empresas públicas.

2.5.Fundamento Jurídico de la Administración Tributaria para rechazar la solicitud de reintegro del IVA a empresas públicas.

El 19 de abril del 2012, se expidió el Decreto Ejecutivo No. 1134, con el cual se *crea “(...) la Empresa Pública FABRICAMOS ECUADOR FABREC EP, como una persona jurídica de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio, dotada de autonomía*

¹³ Acuerdo Ministerial 312 de 12 de diciembre de 2012

presupuestaria, financiera, económica, administrativa y de gestión, con domicilio principal en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha (...)”;¹⁴

En el presente caso Fabrec EP es una empresa pública que está regulada por la LOEP, de tal forma que su IVA en compras que no se compense con su IVA en ventas según la normativa orgánica es susceptible de reintegro del IVA, es así que formula una consulta a la administración tributaria en los siguientes términos:

Antecedentes del hecho generador:

Con fecha 17 de enero de 2012, la Compañía Tecnistamp Gasespol C.E.M- FABREC y el Ministerio del Interior celebraron el convenio, cuyo objeto era que la Compañía Tecnistamp Gasespol C.E.M- FABREC realice la contratación de obras, bienes o servicios, incluidos los de consultoría, que se requieran para construir, equipar y administrar 321 Unidades de Policía Comunitaria en todo el territorio nacional, convenio que lo suscriben en razón de que esta empresa pública tienen como objeto según su decreto de creación: *“1. Confección, fabricación, comercialización de toda clase de textiles, tejidos y telas, en todas sus formas; 2. Importación, exportación, internamiento, almacenamiento, comercio interior y fabricación de toletes, lanza gases, armas de fuego, municiones, fuegos de artificio, pólvoras o toda clase de explosivos; así como también las materias primas para fabricación de explosivos detonantes, gas lacrimógeno, escopetas lanza gases, cascos e implementos de defensa antimotines, importación spray de gas y toda clases de accesorios en general. 3. Importación, fabricación, distribución, de todo tipo de vehículos, vehículos blindados de seguridad, equipos, partes, piezas, repuestos y accesorios, lanchas,*

¹⁴ Decreto Ejecutivo No. 1134, artículo 1.

helicópteros, motocicletas, autos, camiones; así como partes, piezas, repuestos para comunicación en general de todo tipo; antenas parabólicas.”

En el numeral 4.2.3. de la cláusula cuarta del referido convenio se establece como obligación de FABREC EP llevar a cabo los procesos de contratación de bienes y servicios que sean necesarios para el cumplimiento de las obligaciones de este convenio, de igual forma para Fabrec EP es una obligación garantizar que los recursos económicos recibidos sean utilizados en tales contrataciones;

Mediante oficio No. FAB-GG-10-09-2013-001-O de fecha 10 de septiembre de 2013 el Gerente General Subrogante de Fabrec EP generó una consulta al Servicio de Rentas Internas, con el objeto preguntar si su representada, por efecto del convenio referido, tiene derecho al reintegro del IVA en la forma como lo establece la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Mediante oficio No. 917012013OAUD001969 de 16 de octubre de 2013 el Eco. Leonardo Orlando Arteaga en su calidad de Director Nacional de Gestión Tributaria del Servicio Nacional de Rentas Internas en contestación a la consulta planteada por Fabrec EP establece la siguiente argumentación:

“El artículo 8 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de fecha 24 de noviembre de 2011, dispone sustituir al artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciendo la asignación presupuestaria de valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y universidades y escuelas politécnicas públicas.

El artículo 4 del mismo cuerpo legal dispone, agregar a continuación del tercer inciso de la letra c), número 2, del artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno lo siguiente:

“Art. 66.- No tendrán derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la adquisición local e importaciones de bienes y utilización de servicios, las instituciones, entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado, entidades y organismos de la Seguridad Social, las entidades financieras públicas, ni los Gobiernos Autónomos Descentralizados.”

En consecuencia de conformidad a lo detallado en el oficio No. FAB-GG-10-09-2013-001-O, si el contribuyente FABRICAMOS ECUADOR FABREC EP con RUC 1768165460001, no recibe asignaciones presupuestarias del Estado, debe consignar los valores de IVA, a partir de diciembre de 2011, de conformidad con la normativa legal vigente, en los casilleros de compras que el mismo contribuyente considere debe ser sustento de crédito tributario o no.

Así mismo, de la revisión de las bases de datos que dispone esta Administración Tributaria se evidencia que los contribuyentes FABRICAMOS ECUADOR FABREC EP con RUC 1768165460001 y TECNISTAMP GASESPOL COMPAÑÍA DE ECONOMÍA MIXTA con RUC 1790849465001 constan en el catastro de las instituciones, entidades, empresas y organismos del Estado y de las entidades de derecho privado en las que haya participación mayoritaria de recursos públicos administrado por el Ministerio de Relaciones Laborales.

En virtud de lo expuesto, la normativa tributaria vigente no contempla derecho al reintegro del IVA al contribuyente FABRICAMOS ECUADOR FABREC EP con ruc 1768164560001 a partir de los períodos declarados diciembre de 2011.”¹⁵

¹⁵ Servicio de Rentas Internas, oficio No. 917012013OAUD001969 de 16 de octubre de 2013.

CAPITULO III

Escenario tributario actual de la empresa pública en el Ecuador y su incidencia con respecto a la negativa del reintegro del IVA

3.1. Contexto impositivo de las empresas públicas

La SENPLADES clasifica a las empresas públicas según su pertenencia, naturaleza que implica segmentarlas de acuerdo al órgano que la constituye. La clasificación está determinada en cuatro conjuntos: el primero en el que se incorporan todas las creadas por la función ejecutiva, un segundo en el que se encuentran las subsidiarias de economía mixta creadas también por la función ejecutiva, un tercero a las empresas públicas creadas por las universidades y un último grupo y el más numeroso en el que se encuentran las creadas por los gobiernos autónomos descentralizados.

El primer grupo se subdivide en las empresas que se desarrollan en sectores estratégicos, aquí se aplica un criterio de diferenciación por giro de negocio tales como hidrocarburos, minería, electricidad y telecomunicaciones; en otro segmento las productivas, en otro las de seguridad, en otro las sociales; y el último segmento, a las del conocimiento y talento humano, los grupos segundo, tercero y cuarto no tienen subgrupos como en el primer caso.

Tabla No. 3 Empresas públicas creadas por la función ejecutiva

Sectores Estratégicos	
Hidrocarburos	EP Petroecuador Petroamazonas EP Flota Petrolera Ecuatoriana Flopec EP Refinería del Pacífico CEM Operaciones Río Napo CEM
Minería	Empresa Nacional Minera Enami EP Gran Nacional Minera Mariscal Sucre CEM

Electricidad	Corporación Eléctrica del Ecuador Celec EP Corporación Nacional de Electricidad Cnel EP Eléctrica de Guayaquil EP Cocasinclair EP Hidrolitoral EP
telecomunicaciones	Corporación Nacional de Telecomunicaciones CNT EP Televisión y Radio de Ecuador EP RTV Ecuador Correos del Ecuador EP
	Ecuador Estratégico EP
Otros Sectores	
Productivo	Tame EP Ferrocarriles del Ecuador EP Empresa Pública Cementera del Ecuador EPCE Infraestructuras Pesqueras del Ecuador EP Unidad Nacional de Almacenamiento EP Empresa Pública Importadora EPI EP
Seguridad	Astilleros Navales del Ecuador Astinave EP Empresa de Municiones Santa Bárbara EP Fabricamos Ecuador Fabrec EP
Social	Empresa Nacional de Fármacos Enfarma EP Empresa Pública de Parques Urbanos y Espacios Públicos
Conocimiento y Talento Humano	Yachay EP

Fuente: Senplades

La Ley Orgánica de Empresas Públicas no prevé tratamiento diferente a una empresa pública de otra, en desmedro de su naturaleza o giro de negocio, es decir el talento humano, la capacidad de asociarse, la forma de adquirir bienes y servicios, su extinción evicción y disolución no son diferentes para una empresa pública del ramo de la minería como para una del ramo municipal que satisfaga servicios básicos.

El reglamento a la Ley Orgánica de Empresas Públicas nunca se expidió, y con ello la oportunidad de que se regule a las empresas públicas para que en la práctica exista puntuales diferenciaciones entre una empresa pública y otra, considerando la naturaleza de su actividad o su giro de negocio; en el caso del tratamiento tributario acontece lo mismo, es decir, los beneficios de índole impositivo operan para todas las EP sin diferenciaciones.

El artículo 4 y 41 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas establecen:

“Art. 4.- DEFINICIONES.- Las empresas públicas son 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 (...)”

“Art. 41.- REGIMEN 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 (...)”¹⁶

En el Ecuador se contemplan los siguientes beneficios tributarios para las empresas públicas:

a) Exoneración de Pago de Impuesto a la renta y su declaración Informativa

Este beneficio se encuentra establecido en el artículo 16 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que tipifica:

¹⁶ Ley Orgánica de empresas Públicas

“Art. 16.- Entidades Públicas.- Las instituciones del Estado están exentas de la declaración y pago del impuesto a la renta; las empresas públicas que se encuentren exoneradas del pago del impuesto a la renta en aplicación de las disposiciones de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, deberán presentar únicamente una declaración informativa de impuesto a la renta; y, las demás empresas públicas deberán declarar y pagar el impuesto conforme las disposiciones generales.

Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, el Servicio de Rentas Internas se remitirá a la información contenida en el catastro de entidades y organismos del sector público y empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, que emita, actualice y publique el organismo competente.”¹⁷(lo subrayado lo hago mío)

b) Exención de retención en la fuente

La exención mencionada se encuentra establecida en el artículo 94 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que tipifica:

“Art. 94.- Pagos o créditos en cuenta no sujetos a retención.- No procede la retención en la fuente por concepto de impuesto a la renta respecto de aquellos pagos o créditos en cuenta que constituyen ingresos exentos para quien los percibe de conformidad con el Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno”.¹⁸(lo subrayado lo hago mío)

Norma que coadyuva con el numeral 2 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno que señala: “Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

¹⁷ Ley de Régimen Tributario Interno

¹⁸ Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

“2.- Los obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas.”¹⁹(lo subrayado lo hago mío)

c) Exención de Retención del IVA

El artículo 148 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno determina: “Art. 148.- Momento de la retención y declaraciones de las retenciones.- La retención deberá realizarse en el momento en el que se pague o acredite en cuenta el valor por concepto de IVA contenido en el respectivo comprobante de venta, lo que ocurra primero, en el mismo término previsto para la retención en la fuente de Impuesto a la Renta.

No se realizarán retenciones de IVA a las instituciones del Estado, a las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, a las compañías de aviación, agencias de viaje en la venta de pasajes aéreos, a contribuyentes especiales ni a distribuidores de combustible derivados de petróleo.”²⁰(lo subrayado lo hago mío)

d) Archivo de toda orden de determinación, acta borrador, actas definitiva y en general toda otra clase de actos administrativos vinculados o conexos, así como toda clase de juicios contenciosos tributarios derivados de cualquier acto administrativo de determinación tributaria que se formularon previo a su creación y que se sigan en contra de la actual empresa pública;

Una empresa pública al crearse tiene además otra ventaja tributaria, y es que en atención la Ley Orgánica de Empresas Públicas en su DECIMA.- TRANSITORIAS DE CARACTER TRIBUTARIO, toda orden de determinación, acta borrador, actas definitiva y en general

¹⁹ Ley de Régimen Tributario Interno

²⁰ Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

toda otra clase de actos administrativos vinculados o conexos, así como toda clase de juicios contenciosos tributarios derivados de cualquier acto administrativo de determinación tributaria deben quedar sin efecto, es decir, si una empresa pública al crearse hereda una glosa de carácter tributario de su antecesora empresa que por efectos pasa a ser parte de la nueva EP, constante en un reclamo administrativo, recurso de revisión u otra instancia en sede administrativa, este proceso quedará sin efecto; es más, si ha incoado un proceso judicial por estos hechos también los jueces están obligados a archivarlos y desvanecer cualquier responsabilidad para la EP.

Ley Orgánica de Empresas Públicas; DECIMA.- TRANSITORIAS DE CARACTER TRIBUTARIO: “10.4. Como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 41 de esta Ley, queda sin efecto todo proceso de determinación directa, complementaria o presuntiva que se hubiere iniciado en contra de cualquiera de las personas jurídicas que como consecuencia de la expedición de esta Ley, están sujetas a su ámbito de aplicación, incluyendo aquellos procesos iniciados contra sociedades cuyos pasivos han sido asumidos por la empresa pública, mediante la instrumentación de cualesquier figura mercantil o societaria permitida por la Ley, incluso antes de la vigencia de la misma; quedando por tanto sin efecto toda orden de determinación, acta borrador, actas definitiva y en general toda otra clase de actos administrativos vinculados o conexos, así como toda clase de juicios contenciosos tributarios derivados de cualquier acto administrativo de determinación tributaria.”²¹ (lo subrayado es mío)

e) Exoneración de impuestos municipales:

²¹ Ley Orgánica de Empresas Públicas

El artículo 491 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización determina cuales son los impuestos municipales, a continuación se cita la norma:

“Artículo 491.- Clases de impuestos municipales.- Sin perjuicio de otros tributos que se hayan creado o que se crearen para la financiación municipal o metropolitana, se considerarán impuestos municipales y metropolitanos los siguientes:

- a) El impuesto sobre la propiedad urbana;
- b) El impuesto sobre la propiedad rural;
- c) El impuesto de alcabalas;
- d) El impuesto sobre los vehículos;
- e) El impuesto de matrículas y patentes;
- f) El impuesto a los espectáculos públicos;
- g) El impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos;
- h) El impuesto al juego; e,
- i) El impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.”²²

La exoneración de los tributos mencionados está fundamentada en lo que establece el artículo 35 del Código Tributario, que dice:

“Art. 35.- Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales:

²² Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización

1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público, las empresas públicas constituidas al amparo de la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública;

2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos;”²³ (lo subrayado es mío)

En el caso puntual de los predios, por ejemplo su exoneración está tipificada en los artículos 509 y 520 del COOTAD

“Art. 509.- Exenciones de impuestos.- Están exentas del pago de los impuestos a que se refiere la presente sección las siguientes propiedades:

b) Los predios de propiedad del Estado y demás entidades del sector público;”

“Artículo 520.- Predios y bienes exentos.- Están exentas del pago de impuesto predial rural las siguientes propiedades:

b) Las propiedades del Estado y demás entidades del sector público;”²⁴

f) Reintegro del IVA en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen;

La devolución como ya está establecido en el primer capítulo, implicaba la capacidad de las EP de solicitar el reintegro del IVA, tipificación constante en la Ley Orgánica de

²³ Código Tributario

²⁴ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización

Empresas Públicas en su transitoria décima, expedida con fecha el 16 de octubre de 2009, que establece:

Ley Orgánica de Empresas Públicas "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.”²⁵

No obstante, para el ejercicio de estos derechos la administración tributaria solicita que la entidad contribuyente se encuentre incorporada en el catastro de empresas públicas, para el efecto se expidió el Acuerdo Ministerial No. 96 publicado en el Registro Oficial No. 11 de 10 de junio de 2013 que crea el “CATASTRO DE INSTITUCIONES ENTIDADES EMPRESAS Y ORGANISMOS DEL ESTADO” que en su artículo 3 establece:

“Art. 3.- De la Actualización del Catastro de Instituciones, Entidades, Empresas y Organismos del Sector Público.- El Ministerio de Relaciones Laborales periódicamente actualizará la información legal y georeferencial en el Catastro de Instituciones, Entidades, Empresas y Organismos del Sector Público y de las corporaciones, fundaciones, sociedades civiles o mercantiles, con o sin fines de lucro, con o sin finalidad social o pública, cuya participación en el capital o patrimonio esté compuesto por más del

²⁵ Ley Orgánica de Empresas Públicas, transitoria décima.

*cincuenta por ciento por aporte de las instituciones del Estado a través de la página web institucional.*²⁶

Es menester aclarar que la Senplades mantiene un registro de las empresas públicas de conformidad con la Tabla No. 3. Hay que acotar que en atención al artículo 224 de la Carta Magna, que establece que todas las instituciones públicas están obligados a coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines, tanto el Ministerio de Relaciones Laborales como la Senplades en este contexto están en la obligación de informar en línea a la Administración Tributaria si una empresa pública se crea.

Además, tal como se estableció en el capítulo I todos estos beneficios tributarios mencionados en la forma como lo estipula el artículo 41 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas deberían aplicarse con observancia al objeto de la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado, que dice:

*“Art. 1.- Objeto.- El objeto de la presente Ley es evitar, prevenir, corregir, eliminar y sancionar el abuso de operadores económicos con poder de mercado; la prevención, prohibición y sanción de acuerdos colusorios y otras prácticas restrictivas; el control y regulación de las operaciones de concentración económica; y la prevención, prohibición y sanción de las prácticas desleales, buscando la eficiencia en los mercados, el comercio justo y el bienestar general y de los consumidores y usuarios, para el establecimiento de un sistema económico social, solidario y sostenible.”*²⁷

De lo expuesto, se concluye que las EP, debido a su naturaleza pública tienen ventajas tributarias propias de una institución pública. En lo principal, las empresas públicas gozan

²⁶ Acuerdo Ministerial No. 96 de 10 de junio de 2013, artículo 3.

²⁷ Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado, artículo 1.

de beneficios tributarios que en el ejercicio de su giro de negocio podrían afectar el principio de igualdad, dado que hay un segmento de éstas que compiten en el mercado con el sector privado, produciendo bienes y servicios sin la carga impositiva que el privado posee; y por ende, gozando de una circunstancia ventajosa; hay otras que administran sectores estratégicos y otras que proveen de servicios básicos, todas bajo el imperio del Régimen Tributario constante en la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

La devolución del IVA materia de este trabajo, definida en la Ley Orgánica de empresas Públicas, no está dirigida para un segmento específico de empresas públicas, su aplicación es para todas las EP, en ejercicio del principio de neutralidad y en desmedro del principio de equidad vertical, que implica la igualdad entre iguales, como lo determina Fabiola Valenzuela Vera; esta norma debe valorarse dentro de un conjunto de principios de los que acertadamente menciona la capacidad económica y progresividad:

“La igualdad tiene carácter general, y representa un papel esencial en el derecho tributario, es decir, la aplicación de la ley a un mismo gravamen y al mismo hecho imponible, además que a supuestos de hecho iguales deben aplicarse consecuencias jurídicas idénticas, y este debe valorarse dentro de un conjunto de principios como justicia, legalidad, certeza, jerarquía, publicidad, generalidad, tutela judicial efectiva, capacidad económica y progresividad.” (Vera, 2011, pág. 106).

3.2.Contexto impositivo fiscal de las empresas públicas de países de la región

Es necesario identificar cual es la tendencia en algunos países de la región con relación a la carga tributaria de las empresas públicas; es decir, si en cada legislación ya sea en su ley de creación, en la norma que las regula o en su régimen tributario, se prevé beneficios

tributarios como exoneraciones y devoluciones de impuestos y en qué forma, para ello se considera:

PERÚ

En Perú la Ley de la Actividad Empresarial del Estado No. 24948, en su capítulo III determina las FORMAS EMPRESARIALES EN QUE ACTUA EL ESTADO, que en su artículo 5 manifiesta:

“Artículo 5.- El Estado actúa en el ámbito empresarial bajo las siguientes formas:

- Empresas de derecho público;*
- Empresas del Estado de derecho privado;*
- Empresas de economía mixta; y*
- Accionariado del Estado.”²⁸*

Con respecto al régimen tributario se establece en su artículo 69:

“Artículo 69.- Las Empresas que conforman la Actividad Empresarial del Estado se someten al régimen tributario común, en concordancia con lo establecido en los Artículos 139 y 187 de la Constitución Política del Perú y demás leyes vigentes.”²⁹

Además, con respecto a la transferencia de activos que por efectos de la ley pasen a formar parte de las empresas públicas, prevé exoneraciones incluso a nivel de derechos notariales. La legislación ecuatoriana también prevé este beneficio con exclusión de tasas y contribuciones, dado que este rubro no es de naturaleza tributaria.

“DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS

²⁸ Artículo 5, Ley de la Actividad Empresarial del Estado No. 24948, Perú.

²⁹ Artículo 69, Ley de la Actividad Empresarial del Estado No. 24948

Segunda.- Las transferencias de acciones y activos fijos y sus efectos en los activos y pasivos, que resulten de la aplicación de esta ley se realizan a título gratuito y están exonerado de todo tributo, incluyendo el Impuesto a la Renta, al Patrimonio Empresarial e Impuesto General a las Ventas, así como a cualquier derecho, arancel o tasa, inclusive aquellos que requieran de mención expresa, a excepción de los derechos registrales.”³⁰

COLOMBIA

En Colombia su Constitución en su Título XII Del Régimen Económico y de la Hacienda Pública, en el Artículo 333, establece la libertad económica y toma la empresa como la base para el desarrollo. *“La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley. [...]. La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. [...]. El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional. El Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y solidarias de propiedad. [...].*

En este régimen quienes pueden solicitar devolución y/o compensación en el impuesto sobre las ventas en Colombia, según lo establecido en el artículo 481 del Estatuto Tributario son los productores de los bienes que se exporten, las materias primas y productos terminados que se vendan a zonas francas, no obstante no hace referencia a las empresas públicas.

³⁰ Disposición Complementaria Segunda, Ley de la Actividad Empresarial del Estado No. 24948

El Estatuto Tributario establece en su artículo 295-1 excepciones al impuesto al patrimonio a las empresas públicas siempre que estos sean destinados al control y mejoramiento del medio ambiente, igualmente se excluye el valor patrimonial neto de los bienes inmuebles de dichas empresas de transporte masivo de pasajeros, así como el VPN de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria.

Artículo 295-1. Adicionado Ley 1370 de 2009, artículo 4. Base gravable.

“Parágrafo. Se excluye de la base para liquidar el impuesto al patrimonio, el valor patrimonial neto de los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado. Igualmente se excluye el valor patrimonial neto de los bienes inmuebles del (sic) beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el VPN de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria.”³¹

Las Empresas Públicas no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta por encontrarse, para efectos tributarios, dentro de la categoría de establecimientos públicos, los cuales están expresamente señalados por el artículo 22 del Estatuto Tributario como no contribuyentes de ese gravamen:

“Artículo 22. Modificado por la Ley 223 de 1995, artículo 64. ENTIDADES QUE NO SON CONTRIBUYENTES. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, la Nación, los departamentos y sus asociaciones, los distritos, los territorios indígenas, los municipios y las demás entidades territoriales, las corporaciones

³¹ Artículo 295-1. Adicionado Ley 1370 de 2009, Estatuto Tributario

autónomas regionales y de desarrollo sostenible, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios, las superintendencias, las unidades administrativas especiales, las asociaciones de departamentos y las federaciones de municipios, los resguardos y cabildos indígenas, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.”³²

ARGENTINA

En el caso de Argentina, la ley No. 24.156 promulgada en 1992 denominada la Ley de Administración Financiera y de los Servicios de Control Público Nacional determina que el sector público no financiero está comprendido por las empresas y sociedades del estado, conformadas por empresas del estado, las sociedades del estado, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las de economía mixta y todas aquellas en donde el estado tenga una o participación mayoritaria.

En el tema impositivo, un estudio sobre las empresas públicas del estado en la Argentina realizado por Diego Rabonovich en el año 2009, menciona en un segmento de su trabajo que las empresas públicas no mantienen ningún beneficio tributario con respecto a las privadas, de la siguiente manera:

“En este sentido, un aspecto a considerar es el referido a los impuestos. A partir de la ley No.22.016 de 1979 y modificaciones posteriores, se derogan los beneficios de exención que tenían las empresas del estado. En resumen, las compañías públicas que compiten con su producción de bienes y servicios en el mercado quedan alcanzadas por el régimen

³² Artículo 22, Ley 1370 de 2009, Estatuto Tributario

tributario general. Por lo tanto, esto significa que, con respecto a este punto, las empresas del estado y las empresas privatizadas son similares.” ³³

Información que es concordante con el artículo 1 de la ley No. 22.016, que dice:

“ARTICULO 1º — Deróguense todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a: las sociedades de economía mixta regidas por el Decreto-Ley Nº 15.349/46, ratificado por la Ley número 12.962, las Empresas del Estado regidas por la Ley Nº 13.653 (texto ordenado por Decreto Nº 4053/55 y modificaciones), o por leyes especiales, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria regidas por la Ley Nº 19.550, las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la Ley Nº 19.550, las Sociedades del Estado regidas por la Ley número 20.705, las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales —todas ellas inclusive aunque prestaren servicios públicos—, los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la Ley Nº 21.526 y/o las leyes de su creación, según corresponda y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso.”³⁴

3.3.Opiniones sobre la exclusión de beneficios tributarios a las empresas públicas

La OCDE constituye un foro constituido por 30 países, el mismo que se pronuncia en asuntos económicos, sociales y medioambientales planteados por la globalización, entre estos los impositivos; por ende es necesario identificar su opinión sobre la exclusión de

³³<http://www.eseade.edu.ar/investigaciones/Empresas%20y%20Sociedades%20del%20Estado%20en%20la%20Argentina.pdf>

³⁴ <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/27377/texact.htm>

beneficios tributarios a las empresas públicas. En este marco efectuó un trabajo denominado “directrices de la OCDE sobre el Gobierno Corporativo de las Empresas Públicas”, que defiende la aplicación de los principios de la OCDE sobre Gobierno Corporativo, de la siguiente manera:

“Cómo Garantizar un Marco Jurídico y Regulatorio Efectivo para Empresas Públicas

El marco jurídico y regulatorio de las empresas públicas debería garantizar la igualdad de condiciones en los mercados en los que compiten las empresas del sector público y las empresas el sector privado, con el fin de evitar distorsiones de mercado. El marco debería basarse y ser plenamente compatible con los Principios de la OCDE sobre Gobierno Corporativo.

A. Debe existir una clara separación entre la función de propiedad del Estado y las demás funciones del Estado que pueden influir sobre las condiciones para las empresas públicas, especialmente en lo que se refiere a la regulación del mercado.

B. Los gobiernos deberían esforzarse en simplificar las prácticas operativas y el régimen jurídico con el que funcionan las empresas públicas. Su régimen jurídico debería permitir a los acreedores defender sus derechos e iniciar procedimientos de insolvencia.

C. La legislación o la regulación debería establecer claramente cualquier obligación y responsabilidad que se exija a una empresa pública en términos de servicios públicos más allá de las normas generalmente aceptadas. Dichas obligaciones y responsabilidades también deberían comunicarse a la opinión pública, y los costos relacionados con las mismas deberían cubrirse de forma transparente.

D. Las empresas públicas no deberían verse eximidas de la aplicación de leyes y regulaciones de carácter general. Las partes interesadas, incluyendo los competidores, debieran tener acceso a una compensación eficiente y a un fallo imparcial cuando consideren que se ha producido una violación de sus derechos.

E. El marco jurídico y regulatorio debería ofrecer la suficiente flexibilidad para realizar ajustes en la estructura de capital de las empresas públicas cuando fuese necesario para conseguir los objetivos de la empresa.

F. Las empresas públicas deberían enfrentar condiciones competitivas a la hora de acceder a financiamiento. Sus relaciones con bancos estatales, instituciones financieras estatales y otras empresas públicas deberían basarse exclusivamente en términos comerciales.” (OCDE, 2011).

Otro organismo que sin que se pronuncie específicamente sobre el tema impositivo de las empresas públicas, emitió su punto de vista con respecto a su legislación, es la Comunidad Andina de Naciones, organismo al que si pertenece Ecuador y que realizó un examen de las políticas públicas. En el tema de las empresas públicas se limita a mencionar que hay una carga excesiva y obsoleta de leyes y reglamentos vigentes, que provocan decisiones judiciales imprevisibles y hasta contradictorias, de la siguiente forma:

“18. Durante el período objeto de examen, la reforma normativa fue resultado del esfuerzo por unificar los textos jurídicos que rigen el comercio y las finanzas, a fin de armonizarlos con la nueva estrategia de desarrollo económico y social (sección 5) y los principios y disposiciones constitucionales pertinentes. Se tomaron medidas en muchas esferas comerciales y relacionadas con el comercio, como la producción, el comercio y la

inversión, el régimen de contratación pública, las empresas públicas, las normas, las medidas sanitarias y fitosanitarias, la minería y los hidrocarburos. Sin embargo, hay más de 14.000 leyes y reglamentos en vigor; al parecer, algunos de esos instrumentos son incompatibles, lo que ha dado lugar a decisiones judiciales imprevisibles y, a veces, contradictorias. No existen planes de reforma normativa para lograr una mayor racionalización o simplificación de la legislación.” (CAN, pág. 26)

Pronunciamento que discrepa con lo manifestado por la SENPLADES (Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo de Ecuador), que por el contrario, determina que: “(...) *la Ley Orgánica de Empresas Públicas es un marco exclusivo para empresas estatales, único en la región – constituye una herramienta para regular la autonomía de las empresas en los ámbitos de su administración y funcionamiento.*” (Senplades, 2013, pág. 33).

3.4. Incidencia de la devolución del IVA en las empresas públicas según su naturaleza y giro de negocio

Tal como se ha denominado este trabajo, el principal objetivo del mismo es evidenciar la incidencia de la eliminación del reintegro del IVA a favor de las empresas públicas en el Ecuador, para el efecto se considera necesario analizar a las empresas públicas en tres categorías, la primera en la que se incorporan las que por su giro de negocio son susceptibles de competencia en el mercado, la segunda, las que en su giro de negocio administran sectores estratégicos, y el último segmento a las empresas públicas que en su giro de negocio proveen de servicios básicos en su cantón, todas afectadas de forma diferente con la eliminación de la devolución del IVA.

3.4.1. Empresas públicas que por su giro de negocio administran sectores estratégicos

En atención al detalle constante en la tabla No. 3 las empresas que pertenecen a la función ejecutiva y que forman parte del segmento de los sectores estratégicos según la asignación dada por la SENPLADES son: EP Petroecuador, Petroamazonas EP, Flota Petrolera Ecuatoriana Flopec EP, Refinería del Pacífico CEM, Operaciones Río Napo CEM, Empresa Nacional Minera Enami EP, Gran Nacional Minera Mariscal Sucre CEM, Corporación Eléctrica del Ecuador Celec EP, Corporación Nacional de Electricidad CNEL EP, Eléctrica de Guayaquil EP, Cocasinclair EP, Hidrolitoral EP, Corporación Nacional de Telecomunicaciones CNT EP, Televisión y Radio de Ecuador EP, RTV Ecuador, Correos del Ecuador EP y Ecuador Estratégico EP.

Para el análisis se considera a la Empresa EP Petroecuador, Flota Petrolera Ecuatoriana Flopec EP, Corporación Eléctrica del Ecuador Celec EP, Cocasinclair EP, en los siguientes términos:

Petroecuador EP

El decreto No. 1351 expedido por nuestro primer mandatario el 2 de enero de 2013, reformó el objeto principal de la empresa pública Petroecuador, determinándolo así:

“Art. 2.- El objeto principal de EP PETROECUADOR, es la gestión del sector estratégico de los recursos naturales no renovables, para su aprovechamiento sustentable, conforme a la Ley Orgánica de Empresas Públicas y la Ley de Hidrocarburos, para lo cual intervendrá en todas las fases de la actividad hidrocarburífera con excepción de las fases

de exploración y explotación, bajo condiciones de preservación ambiental y de respeto de los derechos de los pueblos.”³⁵

Sus principales proyectos en Transporte y almacenamiento son la repotenciación de estaciones de bombeo del poliducto Esmeraldas Santo Domingo-Quito, la construcción de poliducto Pascuales-Cuenca, el Almacenamiento, transporte y distribución de gas licuado de petróleo (GLP) y la construcción poliducto Ambato- Riobamba.

En cuanto a refinación se encuentra el programa de rehabilitación de Refinería de Esmeraldas, y en el ámbito comercial la adquisición, remodelación y construcción de depósitos de gasolina para pesca artesanal, la red de gasolineras frontera norte y sur de país, la remodelación de la estación de servicios Petrocomercial “San Cristóbal”, la estación de servicios y depósitos de gas licuado de petróleo (GLP) Petrocomercial “Puerto Ayora”.

En los Estados Financieros a 2013 publicadas en su página institucional se establece que sus ventas en el período mencionado alcanzaron los USD 16.334.491.612,00, según el detalle que sigue:

Tabla No. 4³⁶ Ingresos 2013

Ingresos (USD)	
exportaciones de crudo	11.900.903.988,00
exportación de derivados	736.365.376,00
venta de gas natural	56.249.591,00
venta interna de derivados	3.640.972.657,00
total ingreso operativo	16.334.491.612,00

Fuente: Pagina web institucional

³⁵ Decreto Ejecutivo 315, Registro Oficial Suplemento 171.

³⁶ http://www4.eppetroecuador.ec/lotaip/pdfs/vigente/ESTADOS_FINANCIEROS_2013.pdf, pág. 23.

Lo que respecta a su utilidad, se observa que asciende de USD 6.229.635,00 en el 2013, de ello se distribuyó USD 5.239.610,00 al Presupuesto General del Estado, no obstante para obtenerla devengó en adquisición de bienes y servicios un valor de USD 10.235.440,00; y, si se vincula la información constante de la tabla No 5, se entiende que producto de estas adquisiciones Petroecuador EP ha devenido en un IVA de USD 12.029.382,00 por cobrar, y en el término impositivo correcto “crédito tributario”, según la normativa actual.

Tabla No. 5³⁷ consolidado estado de resultados

consolidado estado de resultados (en miles de dólares)	
ingresos de la actividad	16.334.492,00
total costos y gastos	10.235.440,00
utilidad operativa	6.099.052,00
otros ingresos	130.583,00
utilidad del ejercicio	6.229.635,00
Presupuesto General del Estado	5.239.610,00
Saldo	990.025,00,

Fuente: Pagina web institucional

Tabla No. 6³⁸ cuentas por cobrar

cuentas por cobrar	
Clientes	1.725.993.256,00
IVA	12.029.382,00
Empleados	8.425.634,00
Garantías	578.932,00
reclamos a seguros	615.016,00

³⁷ http://www4.eppetroecuador.ec/lotaip/pdfs/vigente/ESTADOS_FINANCIEROS_2013.pdf, pág 25.

³⁸ http://www4.eppetroecuador.ec/lotaip/pdfs/vigente/ESTADOS_FINANCIEROS_2013.pdf, pág 16.

Otros	177.927.074,00
Reservas	(10.707.088,00)
	1.914.862.206,00

Fuente: Página web institucional

Como consta en la tabla No. 4, la razón de que esta empresa pública siempre arrastre un crédito tributario, es que en el período referido (2013) exportó USD 11.900.903.988,00 en crudo, es decir en las facturas de este producto no incorpora el IVA, y por ende no podrá compensar los valores de IVA en compras, venta de crudo que forma parte de su principal giro de negocio que se repite cada período, por lo que Petroecuador EP está destinada a mantener un valor significativo de crédito tributario que seguramente no compensará debido a sus limitaciones de su objeto comercial.

FLOPEC

La Empresa Pública Flota Petrolera Ecuatoriana -EP FLOPEC, se conforma actualmente como una empresa marítima de hidrocarburos estratégica para el estado ecuatoriano, se creó mediante Decreto Ejecutivo 1117 de 12 de abril de 2012, que se cita:

“Art. 2.- El objeto social de la Empresa Pública Flota Petrolera Ecuatoriana -EP FLOPEC- comprende: La transportación de hidrocarburos por vía marítima desde y hacia los puertos nacionales y extranjeros; prestación de servicios de transporte comercial, marítimo y fluvial de hidrocarburos y sus derivados; y demás actividades relacionadas.

Para el cumplimiento de su objeto la Empresa Pública Flota Petrolera Ecuatoriana -EP FLOPEC-, podrá celebrar todos los actos y contratos civiles, mercantiles, laborales y de

cualquier otra naturaleza que sean permitidos por las leyes ecuatorianas y que directa o indirectamente se relacionen con su objeto.”³⁹

Su principal proyecto es la construcción del Terminal Marítimo y Terminal de Almacenamiento de GLP Monteverde, “(...) que permita la distribución nacional e internacional de GLP y la reducción del costo anual de almacenamiento, transporte de cabotaje y distribución de GLP” (Lopez, 2011, pág. 61), que representa para el país un ahorro de USD 250 millones en 20 años por reemplazo del sistema actual de almacenamiento y distribución de GLP, según la información de SENPLADES.

“Entre sus tareas más importantes constan la negociación y contratación de los 24 buques del Pool de Panamax International para la exportación del crudo ecuatoriano, la negociación y contratación de buques para la importación de productos limpios, la coordinación para la solicitud y obtención ante la Autoridad Marítima Ecuatoriana de los permisos de libre operación, documento sin el cual ninguna nave puede operar dentro de aguas ecuatorianas.” (Lopez, 2011)

En el año 2013, según la información financiera de su página institucional y que se agrega en la tabla No. 7 la empresa ha facturado por concepto de transporte USD 365.767.276,00, con una utilidad de USD 51.047.686,00, para el efecto ha incurrido en costos de navegación, fijos y gastos administrativos por USD 342.342.963,00.

Tabla No. 7⁴⁰

Ingresos

³⁹ Decreto Ejecutivo 1117 de 12 de abril de 2012

⁴⁰ Oficio No. GGR-GFI-AGFI-287-2013 de fecha 20 de noviembre de 2013, elaborado por el MBA Danilo Oleas Gerente General de FLOPEC.

servicio de transporte marítimo	131.969.057,00
fletes spot	233.798.219,00
total ingresos	365.767.276,00
costos y gastos	
gastos de navegación marítima	43.679.491,00
costos fijos	278.240.624,00
gastos administrativos generales y financieros	20.422.848,00
total general costos y gastos	342.342.963,00
Utilidad	51.047.686,00

Fuente: Página web institucional

Es necesario mencionar que a partir de la expedición de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, la importación de gas licuado de petróleo y su comercialización deben gravarse con tarifa 12%, disposición que es aclarada por la administración tributaria constante en los extractos de las absoluciones de las consultas firmadas por el Director General del Servicio de Rentas Internas correspondientes al mes de febrero del 2010, que se cita:

“Base Jurídica: Ley de Régimen Tributario Interno: artículo 9, artículo 55.

Absolución: Con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, a partir del 1 de noviembre del 2009, las importaciones de gas licuado de petróleo (GLP) que realice FLOPEC, así como las transferencias locales de dicho producto que esta última realice a PETROECUADOR, se encuentran gravadas con tarifa 12% de IVA.”

No obstante de aquello, el transporte en nuestra legislación tributaria debe gravarse con tarifa 0%, así lo determina el art. 56 de la Ley de Régimen Tributario, que dice:

“Art. 56.- Impuesto al valor agregado sobre los servicios.- El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación. Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios:

1.- Los de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga nacional aéreo desde, hacia y en la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos;”⁴¹(lo subrayado lo hago mío)

Es decir, en circunstancias que FLOPEC facture por transporte que no sea la de gas licuado de petróleo no podrá facturar 12%, lo que implica que no compensará el IVA en compras por las adquisiciones que incurre para cumplir con sus metas, por lo que comparte el mismo destino de su mejor cliente Petroecuador EP al mantener un crédito tributario permanente.

CNEL EP

La Empresa Eléctrica Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad tiene como giro de negocio la de proveer de energía eléctrica dentro de su área de concesión y bajo el

⁴¹ Ley de Régimen Tributario, artículo 56

régimen de exclusividad regulado por el estado, se constituye como una empresa pública mediante Decreto Ejecutivo 1459 de 28 de marzo de 2013, que se cita a continuación:

“Art. 2.- El objeto de la Empresa Eléctrica Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad, CNEL EP, comprende lo siguiente:

Brindar el servicio público de distribución y comercialización de energía eléctrica, dentro del área asignada a la Empresa Eléctrica Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad, CNEL EP. bajo el régimen de exclusividad regulado por el Estado, a efectos de satisfacer la demanda de energía eléctrica, en las condiciones establecidas en la normativa aplicable al sector eléctrico y suministrar electricidad a los consumidores. Podrá también dedicarse a actividades de generación en aquellas centrales actualmente autorizadas para operar o intervenir en los proyectos de generación que se autoricen. La Empresa Eléctrica Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad, CNEL EP, para el cumplimiento de su objeto social, podrá celebrar convenios, contratos, acuerdos o actos permitidos por las leyes ecuatorianas, que directa o indirectamente se relacionen con su objeto o el giro del negocio de la empresa.”

En su informe de gestión para el año 2014, publicada en su página institucional menciona que es responsable de la prestación de servicio eléctrico en 15 provincias del Ecuador, en un área equivalente a 44.82% (114.908 Km cuadrados) de la superficie del territorio nacional, estas son: Sucumbíos, Napo, Orellana, Manabí, Esmeraldas, Los Ríos, Guayas, Cotopaxi, Azuay, Sta. Elena, El Oro, Sto. Domingo, Cañar, Bolívar.

Con respecto a sus ingresos estos en el período 2013 ascienden a USD 547.364.925,82, y sus costos y gastos a USD 535.884.480,16 como consta en la tabla No. 8, con un superávit

de USD 11.480.445,66, el mismo que corresponde apenas al 2.10% de sus ingresos, de lo cual se hace entender que en este período CNEL EP estuvo muy expuesto a una pérdida.

Tabla No.8⁴²

presupuesto operación año 2013	
ingresos de operación	542.544.644,36
ingresos ajenos a la operación	4.820.281,46
Total ingresos	547.364.925,82
costos y gastos	366.333.616,27
gastos de operación	169.550.863,89
Total gastos	535.884.480,16
Superávit	11.480.445,66

Fuente: Página web institucional

Para el análisis impositivo es necesario establecer si en la forma como ocurre en los casos anteriores la venta de su producto conlleva a una tarifa 0%, en sus ventas, que pueda implicar una acumulación de crédito tributario que no puede ser compensado por la empresa pública, para el efecto identificamos el hecho generador de CNEL EP:

Dado que esta empresa pública en el ejercicio de su giro de negocio provee de energía eléctrica a la sociedad, la tarifa de IVA que corresponde es la que se incorpora en lo determinado en el numeral 4 del artículo 56 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que establece:

Art. 56.- “ (...)Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios:

⁴²http://www.cnel.gob.ec/images/LOTAIP/2014/Presupuesto_anual_y_Liquidaciones_Presupuestarias/Presupuesto_de_Operaci%C3%B3n_2014.p

4.- *Los servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura;*”

Por lo que efectivamente acumulará crédito tributario siempre, dado que no hay IVA tarifa 12% en ventas para compensar el IVA en compras; CNEL EP está sometida por ley a tarifar 0%, y en este caso, si hay una diferencia con respecto a las empresas públicas que administran sectores estratégicos ya citadas, y es que aquí, no hay ventas que se someten a tarifa 0% y otras a 12% como ocurrió con Petroecuador EP y FLOPEC EP. La dificultad en este caso es más aguda ya que todos sus servicios son tarifa 0%.

Para evidenciar el aumento de la cuenta por cobrar IVA que irremediamente no será compensada, se procede a obtener el detalle de las contrataciones de bienes, obras y servicios adjudicados y por adjudicar que se han generado en el mes de febrero de 2015 en la Provincia del Oro, mismas que se encuentran publicadas en el respectivo portal de compras públicas en virtud del régimen común que obligatoriamente se someten las empresas públicas:

Tabla No. 9⁴³

	código	objeto	estado del proceso	valor
1	CDC-CNELEOR-013-15	ADMINISTRACIÓN PARA EL SERVICIO TÉCNICO ESPECIALIZADO PARA LA INSTALACIÓN DE CIRCUITO EXPRESO EN EL CANTONES SANTA ROSA ,ARENILLAS,HUAQUILLAS,LAS LAJAS	Adjudicado - Registro de Contratos	46.070,38

⁴³ <https://www.compraspublicas.gob.ec/ProcesoContratacion/compras/PC/buscarProceso.cpe?trx=50007#>

2	SIE-CNELEOR-003-15	ADQUISICIÓN DE POSTES DE HORMIGÓN, ANCLAS Y BLOQUES DE ANCLAJE PARA TRABAJOS DE OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO DE CNEL EP UNIDAD DE NEGOCIO EL ORO	Adjudicado - Registro de Contratos	109.425,14
3	SIE-CNELEOR-023-15	ADQUISICIÓN DE POSTES DE HORMIGÓN PARA TRABAJOS DE OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO DE CNEL EP	Adjudicado - Registro de Contratos	1.529.343,48
4	COTS-CNELEOR-020-15	SERVICIO TÉCNICO ESPECIALIZADO PARA LA INSTALACIÓN DE CIRCUITO EXPRESO EN LOS CANTONES SANTA ROSA, ARENILLAS, HUAQUILLAS, LAS LAJAS	Adjudicado - Registro de Contratos	466.974,98
5	COTS-CNELEOR-007-15	SERVICIO TÉCNICO ESPECIALIZADO PARA LA INSTALACIÓN DE CIRCUITO EXPRESO EN LOS CANTONES BALAO, CAMILO PONCE ENRÍQUEZ, GUABO Y PARROQUIA TENGUEL	Por Adjudicar	297.142,14
6	LICS-CNELEOR-004-15	SERVICIO TÉCNICO ESPECIALIZADO PARA LA INSTALACIÓN DE CIRCUITO EXPRESO EN EL CANTÓN MACHALA.	Por Adjudicar	785.309,52
7	COTS-CNELEOR-099-14	SERVICIO TÉCNICO ESPECIALIZADO PARA LA INSTALACIÓN DE CIRCUITO EXPRESO	Adjudicado - Registro de Contratos	149.263,60
subtotal				3.383.529,24
IVA 12%				406.023,51
total				3.789.552,75

Fuente: Página web institucional

El valor de USD 406.023,51, constante en la tabla No. 9 precitada, alimentará la cuenta por cobrar IVA de la empresa pública, o en su defecto en el costo de los productos terminados se podría incluir el impuesto no compensado.

COCASINCLAIR EP

El proyecto emblemático actual del país, sin duda para las grandes mayorías es el que ejecuta la empresa pública COCASINCLAIR EP, que tiene por objeto construir la Central Hidroeléctrica Coca Codo Sinclair de 1500 MW, con toda responsabilidad social y ambiental que amerita, esta empresa se constituye como pública a través del Decreto Ejecutivo 370 publicado el 3 de junio de 2010, que en su artículo 2 manifiesta:

“Art. 2.- El objeto de la Empresa Pública Estratégica HIDROELECTRICA COCA CODO SINCLAIR, COCASINCLAIR EP, comprende lo siguiente:

- 1. La generación, comercialización, importación y exportación de energía eléctrica, para lo cual está facultada a realizar todas las actividades relacionadas con este objetivo.*
- 2. La planificación, diseño, instalación, construcción, operación y mantenimiento de centrales de generación de energía eléctrica y el desarrollo de proyectos de generación eléctrica.*
- 3. Representar a personas naturales o jurídicas, fabricantes, productores, distribuidores, marcas, patentes modelos de utilidad, equipos y maquinarias, en líneas o actividades iguales, afines o similares a las previstas en su objeto.*
- 4. Promocionar, invertir y crear empresas filiales, subsidiarias, consorcios, alianzas estratégicas y nuevos emprendimientos para la realización de su objeto.*
- 5. Las demás actividades que de conformidad con el ordenamiento jurídico del Ecuador, le compete al sector estratégico de energía eléctrica.*

En general y para el cumplimiento de su objeto, la Empresa Pública Estratégica podrá realizar toda clase de acuerdos, convenios, actos o contratos administrativos, civiles, financieros, mercantiles, comerciales, laborales, industriales, de propiedad intelectual o de servicios, debiéndose sujetar a las normas jurídicas específicas que regulen esos actos jurídicos y a las normas que rigen el giro del negocio de la empresa.”

Con respecto al proyecto objeto de esta empresa, según información de la Senplades la fecha de entrega está prevista para el primer trimestre de 2016 (Lopez, 2011, pág. 94) , por lo que COCASINCLAIR EP en el período 2014 no tiene venta alguna; en su consolidado solo se evidencia la inversión y costos del proyecto que ascienden a USD 648.286.851,26.

Tabla No. 10⁴⁴ HIDROELÉCTRICA COCA CODO SINCLAIR, COCASINCLAIR EP Ejecución de Gastos - Reportes - Información Consolidada Liquidación del Presupuesto (Grupos Dinámicos).

Inversiones	
proyecto hidroeléctrico	590.559.216,36
construcciones a cargo de CCS	682.920,83
ingeniería CCS	36.490.253,15
gestión ambiental	6.522.146,51
terrenos indemnizaciones	118.987,67
instalaciones generales	1.164.699,46
Supervisión	4.013.962,49

gastos pre-operativos	
administración central	6.503.570,60
asesorías y convenios	723.914,70
Comunicación	1.507.179,49

⁴⁴ <http://www.cocacodosinclair.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2013/08/PDF-LIQUIDACION.pdf>

Total	648.286.851,26
--------------	-----------------------

Fuente: Página web institucional

Tributariamente todas las empresas públicas que se encuentran proyectándose inicialmente o se reestructuran no generan ingresos ni carga impositiva, hasta que despeguen con su actividad. Tales el caso de COCASINCLAIR EP que a partir del 2016 podrá compensar el IVA en compras que actualmente tiene acumulado: no obstante si su actividad principal va a ser la de comercialización, importación y exportación de energía eléctrica, tendrá el mismo destino de CNEL EP, es decir, acumular el IVA en compras en una cuenta que se irá acumulando.

Es por ello que se considera la necesidad de repetir el ejercicio efectuado con CNEL EP, es decir, obtener una muestra que represente el crédito tributario que acumula por efecto de las adquisiciones. En este caso, se han considerado las compras efectuadas en este año 2015, las cuales se encuentran publicadas en el respectivo portal de compras públicas y que representan un IVA de USD 51.778,80.

Tabla No. 11⁴⁵ **COMPRAS PERÍODO 2015 PUBLICADAS EN EL PORTAL DE COMPRAS PÚBLICAS**

	código	objeto	estado del proceso	valor
1	COTBS-CSEP-003-2015	SERVICIO DE MANTENIMIENTO Y PROVISIÓN DE REPUESTOS A VEHICULOS CHEVROLET DE COCASINCLAIR EP	Adjudicado - Registro de Contratos	75.000,00
2	SIE-CSEP-001-2015	SERVICIO DE MANTENIMIENTO PREVENTIVO Y CORRECTIVO DEL EQUIPO ACTIVO DE RED DE	Adjudicado - Registro de	10.490,00

⁴⁵ <https://www.compraspublicas.gob.ec/ProcesoContratacion/compras/PC/buscarProceso.cpe?trx=50007#>

		COCASINCLAIR EP	Contratos	
3	COTBS-CSEP-002-2015	SERVICIO DE LOGÍSTICA PARA REALIZACIÓN DE EVENTOS COMUNICACIONALES DEL PROYECTO HIDROELÉCTRICO COCA CODO SINCLAIR	Adjudicado - Registro de Contratos	250.000,00
4	COTBS-CSEP-001-2015	SERVICIO DE HOSPEDAJE Y ALIMENTACIÓN PARA VISITAS AL PROYECTO HIDROELÉCTRICO COCA CODO SINCLAIR BAJO EL PROGRAMA MEGACONSTRUCCIONES ECUATORIANAS	Adjudicado - Registro de Contratos	96.000,00
subtotal				431.490,00
IVA 12%				51.778,80
total				483.268,80

Fuente: Página web institucional

3.4.2. Empresas públicas que por su giro de negocio son susceptibles de competencia en el mercado

En atención al detalle constante en la tabla No. 3 las empresas que pertenecen a la función ejecutiva y no forman parte del segmento de los sectores estratégicos según la asignación dada por la SENPLADES son: Tame , Ferrocarriles del Ecuador, Empresa Pública Cementera, Infraestructuras del Ecuador, Unidad de Nacional de Almacenamiento, Empresa Pública Importadora, Astilleros Navales del Ecuador, Empresa de Municiones

Santa Bárbara, Fabricamos Ecuador Fabrec, Empresa Nacional de Fármacos Enfarma, Empresa Pública de Parques Urbanos y Espacios Públicos y Yachay.

Para el análisis se han considerado las siguientes empresas: Empresa Pública Cementera y Fabricamos Ecuador Fabrec, analizándose los siguientes aspectos: su objeto, sus competidores en el mercado y el grado de ventaja o desventaja que representa no ser partícipe del reintegro del IVA con respecto a dichos competidores. Para determinar lo último, es necesario identificar el total de adquisiciones de cada empresa en el año y poder obtener una muestra representativa de las compras más onerosas, determinar su incidencia en el período mensual de la transacción al efectuar la declaración de impuesto al valor agregado, para evidenciar el valor de devolución del IVA del que dejaron de beneficiarse para convertirlo como actualmente la legislación establece en un crédito tributario, proclive a la afectación del precio final de sus productos.

Empresa Pública Cementera

EPCE es una empresa pública que actualmente en el mercado ecuatoriano interviene en el negocio del cemento y sus derivados, se constituye mediante Decreto Ejecutivo 207 expedido el 22 de enero de 2010, que en su artículo 2 establece:

“Art. 2.- La Empresa Pública Cementera del Ecuador tiene como objeto principal la industrialización, distribución y comercialización de cemento, cales, calizas, y demás materia prima relacionada; la fabricación de derivados de los mismos y de otros materiales de construcción.

También tendrá como objeto la inversión en acciones o participaciones sociales en otras empresas nacionales o extranjeras, del sector público o privado y empresas mixtas.

La Empresa Pública podrá celebrar todos los actos, convenios y contratos permitidos por la ley y que directa o indirectamente se relacionen con su objeto.”⁴⁶

Dentro del plan estratégico 2014-2017, publicado en su página institucional se establece el vínculo de EPCE con Cemento Chimborazo e Industrias Guapán en los siguientes términos:

Con respecto a Cemento Chimborazo se manifiesta: *“A partir del año 2011, la EPCE asumió la responsabilidad dual de gerenciar la EPCE y Cemento Chimborazo1, conforme lo dispuesto por el Directorio a fines del año 2010. En este sentido, la implementación y seguimiento a los diferentes procesos que permitían lograr el arranque del proyecto de ampliación de la capacidad productiva de Cemento Chimborazo constituyó la prioridad del gestionamiento de CCH.”*

En atención al vínculo con Industrias Guapán se dice: *“Durante el período julio 2011 - marzo 2012, mediante los encargos de Apoderado Legal de Industrias Guapán al Gerente General de la EPCE y de Gerente General de IG al Gerente de Planificación de la EPCE, la EPCE logró la aprobación por parte del Directorio de Guapán del Programa de Ampliación de la Planta de Industrias Guapán que permitía elevar su capacidad productiva en 90 mil toneladas, con lo cual la capacidad de IG alcanzó 550.000 toneladas en el año 2013”⁴⁷*

La SENPLADES afirma que al mes de junio de 2013, la EPCE ha logrado disponer del 86,51% de las acciones de Cemento Chimborazo, así como también se ha cumplido con la compra de industrias Guapán a favor del Ministerio de la Producción. (Lopez, 2011, pág. 145)

⁴⁶ Decreto Ejecutivo 207 expedido el 22 de enero de 2010

⁴⁷ www.cemento.gob.ec/files/rendicion/2014/informe.pdf

A pesar de ser relativamente nueva, UCEM se posesiona en tercer lugar en el mercado, abarcando este en un 13% con el impulso e intervención en la Cemento Chimborazo e Industrias Guapán, información que es obtenida dentro del plan estratégico 2014-2017, en el que se manifiestan sobre la estructura del mercado de cemento, otorgando los primeros lugares a Holcim y Lafarge que para el año 2013 cubren el 66% y 21% respectivamente del mercado. A continuación lo manifestado en el plan estratégico mencionado:

“La estructura del mercado de cemento en el Ecuador es oligopólica y segmentada, de ahí la necesidad de fortalecer un tercer polo de producción. Pues, de las tres empresas que funcionan en el país; Holcim, Lafarge y UCEM, las dos primeras abastecen al 86% del mercado, es decir 66% y 21%, respectivamente. Apenas el 13% es atendido por la UCEM (CCH-IG). De esta forma, cualquier problema en las plantas Holcim o Lafarge constituye una amenaza para la estabilidad del mercado. Como podemos observar en el gráfico a continuación la cobertura de mercado por parte de Holcim se ha expandido en el período 2000 – 2013 del 60% al 65% y Lafarge se ha mantenido en alrededor del 21%.” (lo subrayado lo hago mío)

Posteriormente se analizará cuándo el estado debe o no intervenir en el mercado a través de una empresa pública; no obstante de ello, en el informe citado se revela una razón fundamental, esta es: la situación oligopólica del mercado del cemento, dado que el Ecuador no puede exponerse a la escasez de cemento que podría afectar seriamente el mercado de la construcción e inmobiliario.

Del informe citado se evidencia que en el 2013, año de la observación UCEM y Lafarge tienen una participación en el mercado de entre las dos sumando del 34%

aproximadamente, con respecto al total, UCEM con un 13% y Lafarge del 21%., la diferencia es de aproximadamente el 8% a favor de la segunda en este período.

Si consideramos el precio de venta y las especificaciones técnicas del producto que ofertan, son similares, no obstante la primera es una empresa pública de 6 años en el mercado y la segunda tiene una presencia de 35 años en el Ecuador. Si a la empresa pública le otorgamos una ventaja con respecto a la privada se generaría sin duda externalidades, en el caso impositivo, si UCEM tendría derecho al reintegro del IVA contemplemos el escenario:

UCEM para el año 2012 recibió ingresos operacionales por USD 88.319,50 en atención a su estado de resultados, y sus costos y gastos fueron de USD 685.937,52, es decir una inminente pérdida del ejercicio, lo que no ocurrió, dado que recibe una transferencia de USD 699.002,57 por parte del gobierno central que desvanece la pérdida mencionada y por ende obtiene una utilidad de USD 99.021,36, no obstante va a aparecer en ese período con un crédito tributario, el mismo que se evidencia en su estado financiero que apenas es de USD 13.415,02⁴⁸.

Su mayor fortaleza actual son los ingresos que recibirá por la participación accionaria de Cemento Chimborazo que para el año 2014 de conformidad con la información sobre el Presupuesto Anual que administra la Institución es de USD 7'358.707,21⁴⁹

De lo que se concluye que UCEM EP a pesar de tener una utilidad, siempre va estar destinada al crédito tributario en virtud de que sus costos y gastos (que generan un IVA en compras) superan sus ingresos operativos, y esto se debe por una parte a la repotenciación

⁴⁸ file:///C:/Users/Andres%20Abad/Downloads/liquidacion_presupuesto%20(3).pdf

⁴⁹ file:///C:/Users/Andres%20Abad/Downloads/presupuesto_ingresos%20(1).pdf

de sus plantas que las efectúa con los recursos que recibe de transferencias del Gobierno Central, y; por otra, a que percibe dividendos de la participación accionaria en Cemento Chimborazo que se incorporan en el estado de resultados como otros ingresos, los mismos que no conllevan a un IVA en ventas.

La empresa pública que compite con la privada como en el presente caso, en atención a la última parte del artículo 41 de la LOEP, que establece que el Régimen Tributario se aplicará con observancia al objeto de la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado, última norma que contempla que su esquema tributario debe procurar no tener una situación de ventaja con respecto a su rival en el mercado, que pueda interpretarse como una práctica desleal que genere una concentración económica, se está cumpliendo en el presente caso, en virtud de que UCEM no es beneficiaria del reintegro del IVA; lo que si preocupa son las transferencias por parte del Gobierno Central que vulneran este principio, colocando en ventaja a UCEM frente a Lafarge, y que de no justificar estos ingresos se atentaría a la autonomía financiera de las empresas públicas.

Fabrec EP

Mediante Decreto No 1134 de fecha 19 de abril de 2012, se crea *“la Empresa Pública FABRICAMOS ECUADOR FABREC EP, como una persona jurídica de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio, dotada de autonomía presupuestaria, financiera, económica, administrativa y de gestión, con domicilio principal en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.”*;

El artículo 4 del antes citado decreto referido se dispone que: *“La Empresa Pública FABRICAMOS ECUADOR FABREC EP, se subroga en los derechos y obligaciones de la*

compañía TECNISTAMP GASESPOL CEM, que se extingue por disposición de la Ley Orgánica de Empresa Públicas.”

En el Decreto id *ibídem* se establece que el objeto de la Empresa Pública FABRICAMOS ECUADOR FABREC EP comprende lo siguiente: “1. *Confección, fabricación, comercialización de toda clase de textiles, tejidos y telas, en todas sus formas; 2. Importación, exportación, internamiento, almacenamiento, comercio interior y fabricación de toletes, lanza gases, armas de fuego, municiones, fuegos de artificio, pólvoras o toda clase de explosivos; así como también las materias primas para fabricación de explosivos detonantes, gas lacrimógeno, escopetas lanza gases, cascos e implementos de defensa antimotines, importación spray de gas y toda clases de accesorios en general. 3. Importación, fabricación, distribución, de todo tipo de vehículos, vehículos blindados de seguridad, equipos, partes, piezas, repuestos y accesorios, lanchas, helicópteros, motocicletas, autos, camiones; así como partes, piezas, repuestos para comunicación en general de todo tipo; antenas parabólicas.”*

Con fecha 17 de enero de 2012, la Compañía Tecnistamp Gasespol C.E.M- FABREC y el Ministerio del Interior celebraron el convenio, cuyo objeto era que la Compañía Tecnistamp Gasespol C.E.M- FABREC (actual Fabricamos Ecuador Fabrec EP) realice la contratación de obras, bienes o servicios, incluidos los de consultoría, que se requieran para construir, equipar y administrar 321 Unidades de Policía Comunitaria en todo el territorio nacional, labor que la efectuó debido que estas actividades forman parte de su objeto. En el numeral 4.2.3. de la cláusula cuarta del referido convenio se establece como obligación de FABREC EP llevar a cabo los procesos de contratación de bienes y servicios que sean necesarios para el cumplimiento de las obligaciones de este convenio, de igual forma para

FABREC EP es una obligación garantizar que los recursos económicos recibidos sean utilizados en tales contrataciones;

Producto de este convenio que hiciere la Compañía Tecnistamp Gasespol y actualmente FABREC con diferentes proveedores de suministros, maquinarias, equipos y vehículos generó a partir de julio de 2012, un saldo de USD 10'838.530,60, que se genera por la diferencia de IVA en ventas que supera al IVA en compras; valor que incluye un saldo inicial de la anterior empresa de economía mixta Tecnistamp Gasespol de USD 4'154.584,66 que por efectos del Decreto N° 1134 se transfiere a la actual empresa pública.

Tabla No. 12: PROYECTO CONSTRUYENDO SEGURIDAD CIUDADANA

RESUMEN TOTAL PRELIMINAR

DETALLE	VALOR	IVA	TOTAL
CONVENIO GIR	8,513,245.24	944,257.94	9,457,503.18
CONVENIO ODTS	36,074,970.73	4,165,403.81	40,240,374.53
CONVENIO UPC	71,464,237.86	7,142,140.67	78,606,378.53
CONVENIO 2013	5,442,527.86	329,459.11	5,771,986.96
SUBTOTAL CONVENIOS	121,494,981.68	12,581,261.53	134,076,243.21
GASTOS ADMINISTRATIVOS	5,181,182.35	271,056.47	5,452,238.82
TOTAL	126,676,164.03	12,852,318.00	139,528,482.04
TRANSFERENCIAS REALIZADAS POR EL MDI			131,272,568.82
DIFERENCIA A FAVOR DE FABREC EP			8,255,913.22

Fuente: informe de gestión ⁵⁰

Tabla No. 13: ⁵¹

CREDITO TRIBUTARIO

⁵⁰ informe de gestión 2013 Fabrec EP

⁵¹ Contabilidad Fabrec EP

SALDO SEGÚN DECLARACIONES

MES	AÑO	Ventas	Compras	Impuesto Causado	Retención Iva	Crédito Tributario mes actual	Saldo Crédito Tributario mes anterior	Saldo Crédito Tributario próximo mes	IVA a Pagar en el periodo
				-		-	1.166.200,77	1.166.200,77	-
Enero	2011	860.242,56	398.121,87	462.120,69		-	1.166.200,77	704.080,08	-
Febrero	2011	878.250,29	220.255,43	657.994,86		-	704.080,08	46.085,22	-
Marzo	2011	376.392,98	105.532,31	270.860,67	4.448,49	-	46.085,22	-	220.326,96
Abril	2011	28.955,25	151.811,76	-		122.856,51	-	122.856,51	-
Mayo	2011	17.543,62	63.429,55	-		45.885,93	122.856,51	168.742,44	-
Junio	2011	83.190,93	72.492,37	10.698,56		-	168.742,44	158.043,88	-
Julio	2011	23.907,19	207.031,41	-		183.124,22	158.043,88	341.168,10	-
Agosto	2011	24.355,07	207.280,79	-		182.925,72	341.168,10	524.093,82	-
Septiembre	2011	82.970,09	227.071,32	-		144.101,23	524.093,82	668.195,05	-
Octubre	2011	121.372,51	203.622,54	-		82.250,03	668.195,05	750.445,08	-
Noviembre	2011	322.809,00	190.975,31	131.833,69		-	750.445,08	618.611,39	-
Diciembre	2011	486.002,81	282.616,14	203.386,67		-	618.611,39	415.224,72	-
Enero	2012	3.155,89	460.007,46	-		456.851,57	415.224,71	872.076,28	-
Febrero	2012	17.634,07	553.139,87	-		535.505,80	872.076,28	1.407.582,08	-
Marzo	2012	437.261,68	452.457,03	-		15.195,35	1.407.582,08	1.422.777,43	-
Abril	2012	1.140.604,26	1.270.890,47	-		130.286,21	1.422.777,42	1.553.063,63	-
Mayo	2012	9.488,76	894.586,30	-		885.097,54	1.553.063,63	2.438.161,17	-
Junio	2012	177.338,68	1.893.762,17	-		1.716.423,49	2.438.161,17	4.154.584,66	-

Julio	2012	50.886,58	1.101.451,42	-		1.050.564,84	4.154.584,66	5.205.149,50	-
Agosto	2012	70.165,79	1.266.331,49	-		1.196.165,70	5.205.149,50	6.401.315,20	-
Septiembre	2012	14.942,71	758.146,76	-		743.204,05	6.401.315,20	7.144.519,25	-
Octubre	2012	44.526,21	695.080,64	-		650.554,43	7.144.519,25	7.795.073,68	-
Noviembre	2012	38.935,38	347.427,16	-		308.491,78	7.795.073,68	8.103.565,46	-
Diciembre	2012	1.019.203,78	792.555,54	226.648,24		-	8.103.565,46	7.876.917,22	-
Enero	2013	71.224,30	336.244,86	-		265.020,56	7.876.917,22	8.141.937,78	-
Febrero	2013	205.279,74	613.248,95	-		407.969,21	8.141.937,78	8.549.906,99	-
Marzo	2013	6.769,72	605.138,58	-		598.368,86	8.549.906,99	9.148.275,85	-
Abril	2013	321.034,48	794.003,74	-		472.969,26	9.148.275,85	9.621.245,11	-
Mayo	2013	1.768,23	383.140,95	-		381.372,72	9.621.245,11	10.002.617,83	-
Junio	2013	118.971,66	954.884,43	-		835.912,77	10.002.617,83	10.838.530,60	-

Como se menciona en el capítulo I, mediante oficio No. FAB-GG-10-09-2013-001-O de fecha 10 de septiembre de 2013 el Gerente General Subrogante de Fabrec EP generó una consulta al Servicio de Rentas Internas que tuvo por objeto preguntar si su representada, por efecto del convenio suscrito con el Ministerio el Interior ya referido en líneas anteriores, tenía derecho al reintegro del IVA en la forma como lo establece la Ley Orgánica de Empresas Públicas. Posteriormente con Oficio No. 917012013OAUD001969 de 16 de octubre de 2013 el Director Nacional de Gestión Tributaria en contestación a la consulta realizada informa que no se contempla el reintegro del IVA para los períodos declarados para Fabrec EP.

Independientemente del criterio de la Administración Tributaria, es necesario determinar si es conveniente o no que Fabrec EP, reciba esos recursos por concepto de reintegro del IVA. Este caso no es como las empresas que administran sectores estratégicos, dado que su giro de negocio compite con otras empresas privadas, en el mercado. Las circunstancias de su alto crédito tributario no se debe a que adquiriera fuertes cantidades de materia prima y suministros para el cumplimiento de sus objetivos; se debe más bien a que por aplicación de una alianza estratégica, adquiriera ciertos bienes a su nombre, gestión procedente según el artículo 36 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas; es por ello que Fabrec EP, al suscribir el convenio, se obliga a adquirir bienes y servicios con tarifa 12% a su nombre, no obstante cuando devuelve los mismos al Ministerio del Interior, no factura en virtud de que se expide el decreto No. 425 de 11 de agosto de 2014 que en su artículo 2 dispone que su línea de negocio pasa a ser del Ministerio del Interior, y por ende asume más de diez millones en crédito tributario en razón de que la Administración Tributaria, como se señala en líneas anteriores, niega su pedido de reintegro.

“Art. 2.- Transfiérase a título gratuito la línea de negocio de la Empresa Pública Fabricamos Ecuador FABREC EP, constante en el numeral 1 del artículo 2 del señalado Decreto Ejecutivo No. 1134 al Ministerio del Interior que tiene relación con las actividades de fabricación y confección de prendas de vestir.”⁵²

3.4.3. Empresas públicas creadas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados

Según el catastro de SENPLADES, son 212 las empresas públicas creadas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados, es la clasificación más numerosa; además éstas en su mayoría, tienen en común denominaciones como: Empresa Pública de Aseo, de

⁵² Decreto No. 425 de 11 de agosto de 2014

Alcantarillado, de Agua Potable y Saneamiento, es decir la mayoría tiene como objeto la prestación de un servicio básico para su circunscripción territorial, que para el efecto está determinada por cantones.

Es necesario determinar cuál es el contexto tributario del IVA con respecto a las empresas públicas que proveen de servicios básicos a la sociedad, en su mayoría creadas por los GADS. Los servicios que prestan estas empresas, están gravados con tarifa 0% según lo determinado en el artículo 56 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, además estas empresas están obligadas a prestar sus servicios con criterios de calidad, eficacia y eficiencia, observando los principios de universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad, solidaridad, interculturalidad, subsidiariedad, participación y equidad, en atención al literal f del artículo 54 y artículo 57 del Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD

“Art. 54.- Funciones.- Son funciones del gobierno autónomo descentralizado municipal las siguientes: f) Ejecutar las competencias exclusivas y concurrentes reconocidas por la Constitución y la ley y en dicho marco, prestar los servicios públicos y construir la obra pública cantonal correspondiente con criterios de calidad, eficacia y eficiencia, observando los principios de universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad, solidaridad, interculturalidad, subsidiariedad, participación y equidad”;⁵³

“Art. 57.- Atribuciones del concejo municipal.- Al concejo municipal le corresponde:

j) Aprobar la creación de empresas públicas o la participación en empresas de economía mixta, para la gestión de servicios de su competencia u obras públicas cantonales, según las

⁵³ Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD, artículo 54

disposiciones de la Constitución y la ley. La gestión de los recursos hídricos será exclusivamente pública y comunitaria de acuerdo a las disposiciones constitucionales y legales”; (lo subrayado lo hago mío)

k) Conocer el plan operativo y presupuesto de las empresas públicas y mixtas del gobierno autónomo descentralizado municipal, aprobado por el respectivo directorio de la empresa, y consolidarlo en el presupuesto general del gobierno municipal⁵⁴”; (lo subrayado lo hago mío)

La complejidad deriva en base a definir si los precios de los servicios públicos podrían afectarse por el crédito tributario que como se evidencia en el presente trabajo es incobrable, dado que dentro de su régimen impositivo actual no se contempla el reintegro de IVA.

Dado que las empresas públicas de este segmento gravan con tarifa 0% el IVA, es clara la analogía del resultado en todas, para el análisis se mencionará la Empresa Pública Metropolitana de Agua Potable y Saneamiento.

Empresa Pública Metropolitana de Agua Potable y Saneamiento

Es una de las más grandes en su rama, su objeto principal es la distribución y comercialización de agua potable para la ciudad de Quito; fue creada mediante Ordenanza Municipal el 31 de diciembre de 1997, norma que se cita a continuación:

“Art. ...(5).- Objeto Principal.-

1. El Objeto Principal de la empresa pública metropolitana, es el siguiente:

⁵⁴ Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD, artículo 57

- a) Diseñar, planificar, construir, mantener, operar y, en general, explotar la infraestructura de los sistemas para la captación, conducción, producción, distribución y comercialización de agua potable; la recolección y conducción de aguas lluvias; y, la recolección, conducción y tratamiento de aguas servidas;
- b) Prestar servicios públicos a través de la infraestructura a su cargo;
- c) Coordinar el mantenimiento de las fuentes hídricas, de conformidad con el ordenamiento jurídico nacional y metropolitano;
- d) Aprovechar los recursos hídricos como la utilización de la energía potencial almacenada en los embalses y caídas de agua para generación de electricidad; y,
- e) Las demás actividades operativas y de prestación de servicios relativas a las competencias que le corresponden al Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, de conformidad con el ordenamiento jurídico nacional y metropolitano, en el ámbito de la gestión del agua potable y saneamiento.”⁵⁵

En el período 2013 dentro de su liquidación presupuestaria sus ingresos ascienden a USD 205.834.168,97⁵⁶, y de este rubro forma parte los ingresos USD 119’088.753,45, por concepto de venta de agua potable, alcantarillado y energía eléctrica, los mismos que en atención al numeral 4 de la LORTI se gravan con tarifa 0%.

CÉDULA DE CIERRE Y LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA DE INGRESOS DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2013	
Agua potable	89.598.099,58
Alcantarillado	27.526.646,38
Energía eléctrica	1.964.007,49

⁵⁵ Ordenanza Municipal 1 de 31 de diciembre de 1997, artículo 5

⁵⁶ http://www.aguaquito.gob.ec/sites/default/files/documentos/cierres_pdg_ingresos_0.pdf

Venta de bienes y servicios	119.088.753,45
------------------------------------	-----------------------

Tabla No. 14⁵⁷

CÉDULA DE CIERRE Y LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA DE EGRESOS DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2013	
Gastos corrientes	31.332.281,33
Gastos de producción	74.477.482,74
Gastos de inversión	60.011.554,48
Gastos de capital	8.654.001,32
Gastos de Financiamiento	19.652.818,60
Total	194.128.138,47

Tabla No. 15⁵⁸

Como consta en la tabla No. 15 sus gastos ascienden a USD 194.128.138,47, muchos de los cuales generan un IVA del 12%, como se puede observar en algunas de las adquisiciones realizadas en el mes de diciembre del 2013, las cuales se detallan en la siguiente tabla:

Tabla No. 16⁵⁹

	código	objeto	estado del proceso	valor
1	MCO-EPMAPS-GT31-2013	SCONSTRUCCION DE PROYECTO: EXTENSION DE LA RED DE AGUA POTABLE PARA VARIOS SECTORES DE TUMBACO	Adjudicado - Registro de Contratos	127.608,41

⁵⁷ http://www.aguaquito.gob.ec/sites/default/files/documentos/cierres_pdg_ingresos_0.pdf

⁵⁸ http://www.aguaquito.gob.ec/sites/default/files/documentos/cierres_pdf_gastos_0.pdf

⁵⁹ <https://www.compraspublicas.gob.ec/ProcesoContratacion/compras/PC/buscarProceso.cpe?sg=1#>

2	MCO-EPMAPS-GT30-2013	CONSTRUCCIÓN DE LOS PROYECTOS: ALCANTARILLADO BARRIO LA PULIDA – PARROQUIA COCHAPAMBA; y, ALCANTARILLADO PLAN BICENTENARIO MANZANA 9, PARROQUIA POMASQUI	Adjudicado - Registro de Contratos	83.332,73
3	MCO-EPMAPS-GT29-2013	SISTEMA DE AGUA POTABLE REGIONAL ITULCACHI, LA COCHA Y EL BELÉN 1ra. ETAPA.	Adjudicado - Registro de Contratos	145.848,55
subtotal				356.789,69
IVA 12%				42.814,76
total				399.604,45

Se hace hincapié, en que para determinar el nivel del perjuicio a través de una muestra más representativa, es necesario mencionar el segmento más numeroso de empresa públicas, estas son, las que proveen de servicios básicos incluido el servicio de aseo a sus cantones con tarifa 0%, considerando para el análisis el gasto consolidado del año 2014, con esa información se evidencia de una forma clara el IVA por cobrar que poseen, estas son:

Tabla 17. Servicios Públicos y Aseo:

No.	EMPRESA PÚBLICA	gastos ejecutados/programados 2014	FUENTE
-----	-----------------	------------------------------------	--------

1	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE TELECOMUNICACIONES, AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO Y SANEAMIENTO DE CUENCA - ETAPA	174,210,437.00	http://www.etapa.net.ec/Portals/0/LeyTransparencia/proforma_presup_2015_etapa_ep_6_diciembre-1.pdf
2	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE ASEO DE CUENCA EMAC-EP	23,772,215.32	http://www.emac.gob.ec/sites/default/files/ejecucionpresupuestariagastos2014.pdf
3	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO Y SANEAMIENTO DEL CANTÓN GUALACEO - EMAPAS - G EP	n/A	-
4	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN CHILLANES EP-MAPACH	n/A	
5	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN SAN JOSÉ DE CHIMBO	n/A	
6	E-P. EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE GUARANDA E-P EMAPA-G	n/A	http://www.emapagob.ec/1/LEYDETRANSPARENCIA/PresupuestoyEstadosFinancieros.aspx
7	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE SAN MIGUEL DE BOLÍVAR	n/A	
8	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO Y SANEAMIENTO AMBIENTAL DEL CANTÓN AZOGUES - EMAPAL-EP	2,099,798.69	http://www.emapal.gob.ec/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=144&Itemid=104
9	EMPRESA MUNICIPAL DE ASEO DEL CANTÓN AZOGUES	n/A	
10	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN BOLÍVAR - EPMAPA-B	n/A	
11	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE EL TAMBO -EMAPAT EP	n/A	
12	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN LA TRONCAL - EMAPAT EP	n/A	
13	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO AMBIENTAL DEL CANTÓN ESPEJO - EMAPSA-E	198,841.02	http://www.epmapsa-espejo.gob.ec/web/index.php/transparencia/otaip-2014/viewcategory/11-g-presupuesto-anual
14	EMPRESA PÚBLICA DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE TULCÁN - EPMAPA-T	n/A	

15	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN CHUNCHI -EMAPACH	n/A	
16	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO Y SANEAMIENTO DE CUMANDA - EMAPSA-C	n/A	
17	EMPRESA PÚBLICA EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE RIOBAMBA EP-EMAPAR	11,428,052.46	http://www.epemapar.gob.ec/ley-de-transparencia/lotaip-2014/
18	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE LATACUNGA - EPMAPAL	n/A	
19	EMPRESA PÚBLICA DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN PUJILÍ - EPAPAP	n/A	
20	EMPRESA MUNICIPAL REGIONAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE HUAQUILLAS Y ARENILLAS - EMRAPAH	n/A	
21	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE ASEO DE MACHALA EMAM EP	n/A	
22	EMPRESA PÚBLICA DE RIEGO DRENAJES Y DRAGADOS - EMPRIDREYD EL ORO	11,752,996.26	
23	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE ASEO PORTOVELO - EP	n/A	
24	EMPRESA PÚBLICA DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN SANTA ROSA-EMAPASR-EP	2,666,272.56	http://www.emapasr.gob.ec/htm/lotaip/2013/presupuesto.htm
25	EMPRESA PÚBLICA DE ASEO DEL CANTÓN SANTA ROSA EMAS-EP	1,611,789.75	http://www.emasep.gob.ec/emasep/emasep2014/G%20EGRESOS%20PRESUPUESTO%202014.pdf
26	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE LA CIUDAD DE LIMONES - EMAPAL	n/A	
27	EMPRESA DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO EAPA SAN MATEO	n/A	
28	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE SAN CRISTÓBAL	n/A	
29	EMPRESA PÚBLICA DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE COLIMES - EPAPA - COLI	n/A	
30	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE DAULE EMAPA EP		
31	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE DURÁN, EMPRESA PÚBLICA	2,333,118.50	http://www.emapad.gob.ec/home/images/PDF

	(EMAPAD-EP)		/PRESUPUESTO LOTAIP.pdf
32	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN NARANJITO	n/A	
33	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN NOBOL EP	n/A	
34	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO PEDRO CARBO EMPRESAPÚBLICA - EMAPAPC - EP	n/A	
35	HIDROPLAYAS EP	5,569,895.72	http://www.hidroplayas.gob.ec/images/Presupuesto.pdf
36	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE SALITRE Y SUS SECTORES DE INFLUENCIA - EMPAS-EP	n/A	
37	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN SAMBORONDÓN - EP MAPAS	n/A	
38	EMPRESA MUNICIPAL CANTONAL DE AGUA POTABLE SIMON BOLÍVAR - EMCAPSIB	n/A	
39	EMPRESA PÚBLICA DE SERVICIOS MUNICIPALES ANTONIO ANTE SERMAA EP	n/A	
40	EMPRESA PÚBLICA DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE ANTONIO ANTE EAPAL-EP	1,353,506.72	http://www.epaa.gob.ec/wp-content/uploads/2015/02/ejecuci%C3%B2npre-supuestaria.pdf
41	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL PARA EL TRATAMIENTO APROVECHAMIENTO Y DISPOSICIÓN FINAL DE RESIDUOS SÓLIDOS - EPMTADFRS	n/A	
42	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE IBARRA EMAPA-I	919,544.91	http://www.emapaibarra.gob.ec/wp-content/uploads/2015/04/INFORM-FINAN-enero-20150.pdf
43	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE PIMAMPIRO - EMAPA-P	n/A	
44	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO Y SANEAMIENTO DE CALVAS - EP EMAPAC	n/A	
45	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE LOJA EMAAL EP	n/A	

46	EMPRESA PÚBLICA DE RIEGO Y DRENAJE DEL SUR - RIDRENSUR EP	n/A	
47	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN SARAGURO - EMAPASA	n/A	
48	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE SANEAMIENTO AMBIENTAL DE BABAHOYO EMSABA EP	2,656,389.00	http://www.emsaba.gov.ec/index.php/ley-de-transparencia/informacion-legal/category/43-ano-2014
49	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO AMBIENTAL DEL CANTÓN BUENA FE	359,656.50	http://www.emapsabf.com/images/ley/CEDULA-DE-GASTO-2013.pdf
50	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE MONTALVO - MONTAGUA	n/A	
51	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO SANITARIO DEL CANTÓN SAN FRANCISCO DE PUEBLOVIEJO	n/A	
52	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO CANTÓN QUEVEDO	n/A	
53	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE ASEO Y GESTIÓN AMBIENTAL DEL CANTÓN QUEVEDO EPMAGAQ	n/A	
54	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO AMBIENTAL DE URDANETA -EMAPSA-U	n/A	
55	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE VALENCIA -EMAPAVEP	n/A	
56	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE VENTANAS - EMAPA-V	n/A	
57	EMPRESAS MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN VINCES	n/A	
58	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE ALCANTARILLADO Y CONTROL DE INUNDACIONES DE CHONE - EMAPACICH	n/A	
59	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO SANITARIO Y DRENAJE PLUVIAL DEL CANTÓN EL CARMEN - EMAPAP	n/A	
60	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN FLAVIO ALFARO - EMAPAFA	n/A	
61	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN JAMA -EMAPAJ	n/A	

62	EMPRESA PÚBLICA CANTÓNAL DE AGUA POTABLE ALCANTARILLADO, MANEJO PLUVIAL Y DEPURACION DE RESIDUOS LÍQUIDOS - EP AGUAS DE MANTA	19,962,243.00	http://www.epam.gob.ec/wp-content/uploads/2015/04/FINANCIERO-PRESUPUESTO2014.pdf
63	EMPRESA DE ASEO URBANO DEL MUNICIPIO DE MANTA	n/A	
64	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN PEDERNALES EPMAPA-PED	n/A	
65	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE. AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN PICHINCHA - EP MAPAP	n/A	
66	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE PORTOVIEJO - EMAPAP	14,322,622.00	http://www.epmapap.gob.ec/documentos/transparencia/2014/nuevos/esquema/literalg.pdf
67	EMPRESA PÚBLICA DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN ROCAFUERTE EPAPAR	n/A	
68	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN TOSAGUA	n/A	
69	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO LA ESTANCILLA -EMAPA LA ESTANCILLA	n/A	
70	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO AMBIENTAL DEL CANTÓN MORONA - EMAPSA-M	n/A	
71	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE PALORA EPMAPA-PAL	n/A	
72	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE SUCÚA -EPMAPA-S	n/A	
73	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE PASTAZA -EMAPAST EP	n/A	
74	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO Y ASEO CAYAMBEEMAPAAC-EP	n/A	
75	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN MEJIA - EPAA MEJIA-EP	n/A	
76	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO DEL CANTÓN PEDRO MONCAYO - EP EMASA-PM	657,187.83	http://www.epemasapm.gob.ec/epemasapm2/images/CEDULA_GASTOS-13.pdf
77	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE PEDRO VICENTE MALDONADO - EPMAPA - PVM	446,252.63	http://www.epmapa-pvm.gob.ec/index.php/socializacion/transpare

			ncia-presupuestos
78	EMPRESA PÚBLICA METROPOLITANA DE DESARROLLO URBANO DE QUITO - EPMDUQ	9,396,132.35	http://epmdug.gob.ec/epmdug/lotaip2014/pr esupuesto2014.pdf
79	EMPRESA PÚBLICA METROPOLITANA DE ASEO - EMASEO EP	27,051,121.00	http://www.emaseo.gob.ec/documentos/lotai p 2014/g/presupuesto _aprobado 2014.pdf
80	EMPRESA PÚBLICA METROPOLITANA DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO DE QUITO	33,500,000.00	http://www.aguaquito.gob.ec/sites/default/fil es/documentos/acta 0 5 2013.pdf
81	EMPRESA PÚBLICA METROPOLITANA DE GESTIÓN INTEGRAL DE RESIDUOS SÓLIDOS EMGIRS-EP	9,396,132.35	http://epmdug.gob.ec/epmdug/lotaip2014/pr esupuesto2014.pdf
82	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE RESIDUOS SÓLIDOS RUMIÑAHUI- ASEO EPM	3,842,927.66	http://www.ruminahui-aseo.gob.ec/periodo20 14/presupuesto anual. pdf
83	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN SALINAS -EMAPA-S	9,227,696.36	http://www.aguapen.g ob.ec/index.php/3- informacion- financiera/c-montos- presupuestados
84	EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN SANTA ELENA EMAPSE EP	n/A	
85	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE SANTO DOMINGO EPMAPA-SD	5,753,846.00	http://www.epmapasd. gob.ec/index.php/trans parencia/transparencia -anos-antiores
86	EMPRESA PÚBLICA - EMPRESA MUNICIPAL DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DE AMBATO	11,752,996.26	http://www.emapa.gob .ec/ley-de- transparencia-2014/
87	EMPRESA PÚBLICA DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL CANTÓN ZAMORA	n/A	
88	EMPRESA PÚBLICA HIDROMIRA CARCHI EP	25,720,850.73	http://www.carchi.gob. ec/ley transparencia/2 014/Gingreos egresos. pdf
89	EMPRESA PÚBLICA DE GENERACION DE ENERGÍA Y AMBIENTE DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO DEL GUAYAS - GENELGUAYAS EP	240,257.44	http://genelguayas.gob .ec/Admin/upload/EST ADOS%20FINANCIEROS %20DE%20DICIEMBRE

			%202013%20PDF.pdf
90	EMPRESA REGIONAL DE ENERGIAS RENOVABLES Y DESARROLLO HUMANO ENERSUR EP	n/A	
91	EMPRESA PÚBLICA HIDROELECTRICA ZAMORA CHINCHIPE HIDROZACHIN EP	n/A	
92	EMPRESA PÚBLICA HIDROZAMORA EP	n/A	
93	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL MANCOMUNADA DE AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO Y SERVICIOS INTEGRALES DE MANEJO DE RESIDUOS SOLIDOS	n/A	
94	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL MANCOMUNADA DE AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO SANITARIO Y PLUVIAL Y DEPURACION Y APROVECHAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES SANEAMIENTO AGUAPEN-EP	14,501,787.52	http://www.aguapen.gob.ec/index.php/3-informacion-financiera/c-montos-presupuestados
95	COORDINADORA NACIONAL DE EMPRESAS MUNICIPALES MANCOMUNADAS DE ASEO INTEGRAL EP - CONEMMAI-EP	n/A	
96	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL MANCOMUNADA DE ASEO INTEGRAL DE LA CUENCA DEL JUBONES “EMMAICJ - EP”	753,947.51	http://www.emmaicj.gob.ec/imgconsola/files/2014%20PRESUPUESTO%20DE%20GASTOS.pdf
97	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL MANCOMUNADA DE ASEO INTEGRAL DE LOS CANTONES DE GUALACEO, CHORDELEG, SIGSIG, GUACHAPALA Y EL PAN EMMAICP-EP	1,456,476.00	http://www.emmaicp.gob.ec/wp-content/uploads/2015/03/CEDULA-PRESUPUESTARIA-GASTOS.pdf
98	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL MANCOMUNADA DE ASEO INTEGRAL DE LOS CANTONES DE CAÑAR, BIBLIAN, EL TAMBO Y SUSCAL	1,413,500.22	http://emmaicp.gob.ec/images/LOT AIP_2014/CEDULAS_DE_GASTOS.PDF
99	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL MANCOMUNADA DE ASEO INTEGRAL DE PALLATANGA, CUMANDÁ Y BUCAY EMMAI-BCP-EP	n/A	
100	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL MANCOMUNADA DE ASEO INTEGRAL DE LOS CANTONES DE 24 DE MAYO, SANTA ANA Y OLMEDO - EMMAI-MANABÍ -EP	n/A	
101	EMPRESA PÚBLICA MANCOMUNADA COSTA LIMPIA E P	n/A	
102	EMPRESAS PÚBLICA MUNICIPAL MANCOMUNADA DE ASEO INTEGRAL DE LOS CANTONES DE PATATE Y PELILEO EMMAI-T-EP	n/A	
103	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL MANCOMUNADA PARA LA RECOLECCIÓN, PROCESAMIENTO Y DISPOSICIÓN	n/A	

	FINAL DE DESECHOS SÓLIDOS - MARBAL		
		430,328,491.27	

Fuente: Autor / Senplades

En la tabla No. 18 se identifica:

- De las 103 empresas públicas que proveen de servicios básicos incluido el aseo, 32 de ellas por exigencia de la Ley de Transparencia en su página institucional exhiben el consolidado de gastos, que corresponde al 31% de la población de este segmento, es decir, una muestra representativa, de estas últimas se obtiene un gasto consolidado de USD 430'328,491.27 valor que incluye gastos de producción, ventas, y otros derivados de su actividad.
- Considerando que el 50% del valor corresponda a la adquisición de bienes y servicios gravados con tarifa 12%, estos es, USD 251'164,245.64 se desprendería un IVA ya incluido en estas adquisiciones de USD 23'053,312.03, estimación que se encuentra por debajo de la realidad, dado que hay empresas que realizan adquisiciones en su mayoría con tarifa 12%, no obstante no se puede llegar a identificar que compras conllevan a esta tarifa, puesto que la mayoría de empresas públicas exhiben sus gastos de forma total.
- Según el presente análisis, de la muestra obtenida el valor de USD 23'053,312.03 corresponde al IVA por cobrar de las empresas públicas, hay que recalcar que no se ha obtenido la muestra en función de su patrimonio, cobertura o volumen de ventas, sino por la información que se obtiene de las empresas públicas creadas por los GADS que publicaron sus gastos consolidados en su página institucional.

Es necesario mencionar que además de las empresas públicas ya referidas, hay otras creadas por los GADS que contemplan tarifa 0%, las que su giro de negocio corresponde a refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural, en atención al numeral 20 del artículo 56 de la LORTI, estos son:

Tabla No. 19. Productos Alimenticios:

No	empresa pública
1	EMPRESA MUNICIPAL DE SERVICIOS DE RASTRO Y PLAZAS DE GANADO DEL CANTÓN CUENCA EMURPLAG
2	EMPRESA MUNICIPAL DE RASTRO DE AZOGUES
3	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE RASTRO
4	EMPRESA MUNICIPAL AGRO INDUSTRIAL SEÑORA DE AGRO – EMAISA
5	EMPRESA MUNICIPAL AGROINDUSTRIAL - INPROFRUB
6	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL MERCADO DE PRODUCTORES AGRÍCOLAS SAN PEDRO DE RIOBAMBA EP-EMMPA
7	EMPRESA PÚBLICA DE MERCADO Y CAMAL SANTA ROSA EMCASR-EP
8	EMPRESA MUNICIPAL DE COMERCIALIZACIÓN Y RASTRO SAN MATEO - EMCORSAM
9	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE FAENAMIENTO Y PRODUCTOS CÁRNICOS DE IBARRA EP-FYPROCAI
10	EMPRESA PÚBLICA DE RASTRO DEL CANTÓN CATAMAYO EP
12	EMPRESA PÚBLICA DE DESARROLLO PRODUCTIVO Y AGROPECUARIO DEL SUR DEPROSUR EP
13	EMPRESA PÚBLICA DE SERVICIO DE RASTRO Y PLAZAS DE GANADO DE MACARA - EPUSRAPLAGMAC
14	EMPRESA MUNICIPAL DEL CAMAL DE LA CIUDAD DE QUEVEDO
15	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE RASTRO Y PLAZAS DE GANADO DEL CANTÓN SUCÚA EPMRPGS
16	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE FAENAMIENTO DE GANADO DEL CANTÓN FRANCISCO DE ORELLANA
17	EMPRESA MUNICIPAL DE SERVICIOS AGROPECUARIOS DEL CANTÓN JOYA DE LOS SACHAS - EMSAP
18	EMPRESA PÚBLICA PISCÍCOLA CALMITUYACU EP

19	EMPRESA MUNICIPAL DE RASTRO DEL CANTÓN PASTAZA
20	EMPRESA MUNICIPAL DE SERVICIOS DE RASTRO DEL CANTÓN PUERTO QUITO - EMURPQ
21	EMPRESA PÚBLICA METROPOLITANA DE SERVICIOS AEROPORTUARIOS Y GESTIÓN DE ZONAS FRANCAS Y REGIMENES ESPECIALES
22	PÚBLICA METROPOLITANA DE RASTRO QUITO - EMRAQ-EP
23	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE RASTRO Y PLAZAS DE GANADO DE SANTO DOMINGO
24	EMPRESA PÚBLICA PARA EL DESARROLLO PECUARIO PROVINCIAL DE ZAMORA CHINCHIPE

Fuente: Senplades

Según el numeral 9 del artículo 56 de la LORTI, gravan con tarifa 0% lo servicios funerarios, estas son:

Tabla No. 20. Servicios Funerarios:

No	empresa pública
1	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE SERVICIOS DE CEMENTERIOS, SALAS DE VELACIONES Y EXEQUIAS DEL CANTÓN CUENCA - EMUCE EP
2	EMPRESA MUNICIPAL DE CEMENTERIOS DEL CANTÓN QUEVEDO

Fuente: Senplades

En otro segmento se encuentran las de transporte que en atención al numeral 1 del artículo 56 de la LORTI, gravan con tarifa 0%, estas son:

Tabla No. 21. Servicios de Transporte:

No	empresa pública
1	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE MOVILIDAD, TRÁNSITO Y TRANSPORTE DE CUENCA -EMOV EP
2	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL TERMINAL TERRESTRE DE MACHALA EP
3	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE TRÁNSITO DE GUAYAQUIL EP
4	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL TRANSPORTE Y TERMINALES JOCAJ EP

5	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE TRANSPORTE TERRESTRE, TRÁNSITO Y SEGURIDAD VIAL DEL CANTÓN PORTOVIEJO, EPM-PORTOVIAl
6	EMPRESA MUNICIPAL DEL MINI TERMINAL TERRESTRE DE LA CIUDAD DE BAHÍA DE CARAQUEZ - EMTTBC
7	EMPRESA PÚBLICA METROPOLITANA DE TRANSPORTE DE PASAJEROS DE QUITO -EPMTPO
8	EMPRESA PÚBLICA METROPOLITANA DE MOVILIDAD Y OBRAS PÚBLICAS - EMMOP
9	EMPRESA MUNICIPAL DE SERVICIOS DE TRANSPORTE TERRESTRE DEL CANTÓN RUMIÑAHUI
10	EMPRESA MUNICIPAL DE RECOLECCIÓN, TRANSPORTE, TRATAMIENTO DE DESECHOS SÓLIDOS PELIGROSOS Y NO PELIGROSOS, DE ASEO Y LIMPIEZA; Y DE MANTENIMIENTO DE LUGARES PÚBLICOS Y DEMÁS DEL CANTÓN SANTA ELENA "EMASA EP"
11	EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE TRANSPORTE TERRESTRE TRÁNSITO SEGURIDAD VIAL Y TERMINALES TERRESTRES DE SANTO DOMINGO EPMT-SD
12	EMPRESA PÚBLICA TERMINAL TERRESTRE COCA
13	EMPRESA PROVINCIAL TERMINAL TERRESTRE SANTO DOMINGO DE LOS TSACHILAS

Fuente: Senplades

Además, gravan con tarifa 0% en atención al numeral 2 del artículo 56 de la LORTI las empresas cuya actividad es la de servicios de fabricación de medicamentos, estas son:

Tabla No. 22. Fabricación de Medicamentos

No	empresa pública
1	EMPRESA PÚBLICA FARMACIAS MUNICIPALES SOLIDARIAS FARMASOL - FARMASOL EP
2	EMPRESA PÚBLICA FARMACIA MUNICIPAL SOCIAL Y SOLIDARIA DE PAUTE - FARMAS EP

Fuente: Senplades

Otro de los segmentos que gravan con tarifa 0%, en atención al numeral 5 del artículo 56 de la LORTI son las creadas por Universidades que en su giro de negocio prestan el servicio de educación en todos los niveles, estas son:

Tabla No. 23 Servicios Educativos

No	empresa pública
1	EP SERVICIO, ASESORÍA, CONSULTORÍA Y CAPACITACIÓN DE INGENIERÍA QUÍMICA –Universidad de Guayaquil
2	ESCUELA DE CONDUCTORES PROFESIONALES ESPOL EP
3	EMPRESA PÚBLICA DE INNOVACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN INVENTIO ESPOL EP
4	EMPRESA PÚBLICA LA U EMPRENDE EP – UTN Ibarra
5	EMPRESA PÚBLICA DE PRODUCCIÓN Y DESARROLLO ESTRATÉGICO DE LA UNIVERSIDAD TÉCNICA ESTATAL DE QUEVEDO - PRODEUTEQ-EP
6	EMPRESA PÚBLICA ESCUELA DE CONDUCCIÓN ESPOCH CONDUESPOCH EP
7	EMPRESA PÚBLICA DE ADMINISTRACION Y GESTIÓN DE LOS SERVICIOS, LA CONSULTORÍA ESPECIALIZADA Y LOS PRODUCTOS DE PROYECTOS - UCUENCA EP

Fuente: Senplades

CAPÍTULO IV

El reintegro del IVA a las empresas públicas en el Ecuador, una propuesta de mejora

4.1. Tipos de Empresas Públicas que se acogerían al beneficio del reintegro del IVA en el Ecuador, fundamentos técnicos y jurídicos

Como se ha establecido en el capítulo II de este trabajo, la eliminación del reintegro del IVA a las empresas analizadas, tiene como consecuencia la acumulación del crédito tributario, de manera creciente, las más vulnerables las que gravan con tarifa 0%, indistintamente de cual sea su giro de negocio; realidad que es análoga con todas las empresas públicas que proveen de servicios básicos en el Ecuador.

En el presente trabajo se ha referido cómo en el Ecuador se han creado las empresas públicas desde el año 1949, cuál ha sido de manera cronológica la evolución del reintegro del IVA hasta su eliminación, además se ha señalado el contexto impositivo fiscal de las empresas públicas, la tendencia en la región con respecto a estos beneficios y la opinión de otros organismos relacionados con la faceta impositiva pertinente.

En la parte cuantitativa, se ha desarrollado en base al estudio de algunas empresa públicas la incidencia de esta eliminación considerando su realidad, evidenciada en sus estados financieros, para entender el grado de afectación y la imposibilidad normativa de remediar los perjuicios, también se ha dado a conocer las repercusiones a que se expone no solo las empresas públicas sino el estado en general, es por ello, que se considera, debe reconocerse que el reintegro del IVA es un beneficio que debe constituirse para las empresas públicas que en sus productos mantengan tarifa 0%, ya sea que en su giro de negocio provean de servicios públicos, administren sectores estratégicos o compitan con el mercado; debe seguir restringido para todas las demás en atención al objeto de la Ley Orgánica de

Regulación y Control del Poder de Mercado y a la tendencia regional que de manera acertada tipifican en sus normas esta estipulación.

- Las empresas creadas por la función ejecutiva cuyos productos gravan tarifa 0%, son las contenidas en la tabla No.3 constante en el segundo capítulo, en los segmentos de Hidrocarburos, Electricidad y Sector social.
- Las empresas creadas por los GADS cuyos productos gravan tarifa 0%, son las contenidas en las tablas Nos. 17, 18, 19, 20, 21 y 22 constantes en el segundo capítulo, y las creadas por las universidades constantes en la tabla No. 23.

4.1.1. Fundamentos Técnicos

4.1.1.1. Afectación en los costos y/o precio de venta al público

Debe iniciarse el análisis con el criterio actual de negativa del reintegro del IVA a empresas públicas impartido por la administración tributaria, que argumenta:

“El artículo 8 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de fecha 24 de noviembre de 2011, dispone sustituir al artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciendo la asignación presupuestaria de valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y universidades y escuelas politécnicas públicas.

El artículo 4 del mismo cuerpo legal dispone, agregar a continuación del tercer inciso de la letra c), número 2, del artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno lo siguiente:

“Art. 66.- No tendrán derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la adquisición local e importaciones de bienes y utilización de servicios, las instituciones, entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado, entidades y organismos de la Seguridad Social, las entidades financieras públicas, ni los Gobiernos Autónomos Descentralizados.”

En consecuencia de conformidad a lo detallado en el oficio No. FAB-GG-10-09-2013-001-O, si el contribuyente FABRICAMOS ECUADOR FABREC EP con RUC 1768165460001, no recibe asignaciones presupuestarias del Estado, debe consignar los valores de IVA, a partir de diciembre de 2011, de conformidad con la normativa legal vigente, en los casilleros de compras que el mismo contribuyente considere debe ser sustento de crédito tributario o no.”

En ese contexto, dado que el pronunciamiento afirma que las empresas públicas que no reciben asignaciones presupuestarias del Estado deben sujetarse a crédito tributario, se inicia el análisis de la siguiente forma:

El crédito tributario para el profesor Roberto Silva es “El crédito tributario de una sociedad debe registrarse como una cuenta de activo corriente (cuenta por cobrar), que cada mes varía dependiendo de las compras y ventas gravadas con el impuesto que realice una sociedad, pudiendo su monto ser negativo, lo cual implica que hay un saldo (pasivo) a favor del Fisco (...)”

En el trabajo de Miguel Tesón sobre la Nueva Valoración de la Imposición Indirecta, él manifiesta que sí hay una traslación al precio de venta del impuesto en los siguientes términos:

“5.2.La traslación del impuesto

La tesis tradicional sobre la cuestión remontándonos a Smith y Ricardo retomada por Richardson Committe y acogida actualmente por la mayoría doctrinaria sostiene que el impuesto al constituir un elemento del coste de producción de las empresas se agrega a los precios de venta dando lugar a una protraslación mediante un aumento general de los niveles de precios de los bienes terminados.

Cosciani estima menester establecer dos distingos entre diversos aspectos del problema:

A) El proceso de traslación (aumento de precios) difiere del proceso de la incidencia (carga definitiva del impuesto sobre consumidores finales).

B) Si el impuesto determina un aumento de todos los precios (aumento absoluto) o bien relativo, solo en algunos bienes cuya influencia es compensada con la disminución de precios de otros.”

La empresa privada en el Ecuador para cargar el IVA que no se ha devengado al gasto deducible siempre que éste no forme parte del crédito tributario invoca el numeral 3 del artículo 10 de la LORTI, que dice:

“Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

3.- Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso, con exclusión de los intereses y multas que deba cancelar el sujeto pasivo u obligado, por el retraso en el pago de tales obligaciones. No podrá deducirse el propio impuesto a la renta, ni los gravámenes que se hayan integrado al costo de bienes y activos, ni los impuestos

que el contribuyente pueda trasladar u obtener por ellos crédito tributario, ni las sanciones establecidas por ley;” (lo subrayado es mío)

En desmedro de esta opción las empresas públicas no son sujetos de impuesto a la renta, por lo que no es procedente ni aplicable la mencionada disposición.

Llegado el momento dado, las empresas públicas se exponen a incorporar en sus costos y/o precio de venta el 12 % del IVA, para incurrir en esta medida que pueda darse, se cita la base legal que define al sistema contable de las empresas públicas en el Ecuador, la misma que dice:

LEY ORGANICA DE EMPRESAS PÚBLICAS, LOEP

“DISPOSICIÓN GENERAL QUINTA: SISTEMA CONTABLE Y DE ADMINISTRACION DE CUENTAS DE RECURSOS FINANCIEROS: Las Empresas públicas, sus subsidiarias y filiales no están obligadas a llevar su contabilidad aplicando normas de contabilidad gubernamental, tampoco están obligadas a gestionar sus recursos financieros a través de la Cuenta Única del Tesoro Nacional ni a través del ESIGEF. La contabilidad que lleven las empresas públicas estará basada en los principios de contabilidad de general aceptación y normas internacionales de contabilidad, generando toda la información financiera necesaria para medir su gestión tanto administrativa y financiera.” (lo subrayado es mío)

Una vez establecido que la contabilidad de las empresas públicas se alinea a los principios de Contabilidad de General Aceptación y Normas Internacionales de Contabilidad, se debe identificar la NEC que se acoja a que el valor de los impuestos incobrables pueda ser parte del costo de producción o del precio de venta al público. Se incorpora la norma atinente:

“NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD NEC No. 11

INVENTARIOS.- Esta Norma, ha sido desarrollada con referencia a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 2, revisada en 1993. La Norma se muestra en tipo cursivo, y debe ser leída en el contexto de la guía de implantación de esta Norma. No se intenta que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad se apliquen a partidas inmateriales.

Costo de Compra

7. Los costos de compra de inventarios comprenden el precio de compra, derechos de importación y otros impuestos (distintos de los que son recuperables por la empresa de parte de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios. Los descuentos por pronto pago, bonificaciones y otras partidas similares se deducen en la determinación de los costos de compra.” (lo subrayado es mío)

“Componentes del costo

12. El costo de una partida de propiedades, planta y equipo comprende su precio de compra, incluyendo derechos de importación e impuestos no reembolsables sobre compra, y cualesquier costos directamente atribuibles para poner el activo en condición de operar para el uso a que se destina; cualesquier descuentos comerciales y rebajas son deducidos para llegar al precio de compra. Ejemplos de costos directamente atribuibles son:

- a) el costo de preparación del local;
- b) entrega inicial y costos de manejo;
- c) costos de instalación; y

d) comisiones profesionales como de arquitectos o ingenieros.” (lo subrayado es mío)

Debido a la naturaleza de las empresas públicas, éstas se regulan por la LOEP, y en ese contexto a lo que estipula la Disposición General Quinta sobre la aplicación obligatoria de los principios de contabilidad, dado este reconocimiento y en apego a las NEC No. 11 es real la posibilidad de que un impuesto no reembolsable podría afectar los costos de compra y por ende los de producción, lo que implicaría aumentar el precio de venta al público y trasladar al consumidor final, el IVA pagado en compras..

Hay que señalar que la misma LOEP otorga facultad al Gerente General de una empresa pública para que bajo ciertas condiciones pueda tomar decisiones con respecto a la venta de productos y servicios.

LEY ORGANICA DE EMPRESAS PÚBLICAS

Art. 11.- DEBERES Y ATRIBUCIONES DEL GERENTE GENERAL.- El Gerente General, como responsable de la administración y gestión de la empresa pública, tendrá los siguientes deberes y atribuciones:

“15. Adoptar e implementar las decisiones comerciales que permitan la venta de productos o servicios para atender las necesidades de los usuarios en general y del mercado, para lo cual podrá establecer condiciones comerciales específicas y estrategias de negocio competitivas;”

El Gerente General de una empresa pública que provee de servicios básicos con tarifa 0% de IVA y asuma grandes cantidades de cuenta por cobrar IVA 12%, dado que no puede compensarse en virtud a la normativa vigente, podría considerar el subir los precios de venta, lo que iría en contra de los principios contemplados en el

artículo 54 del Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD, que indica que los servicios deben fluir con criterios de calidad, eficacia y eficiencia, observando los principios de universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad, solidaridad, interculturalidad, subsidiariedad, participación y equidad, limitando su actuación y por ende su poder de decisión. Es por ello que, como hemos visto, muchas de estas empresas, reflejan en sus balances una cuenta por cobrar muy alta de crédito tributario, afectando sensiblemente su liquidez.

4.1.1.2. Política de Fortalecimiento de las Empresas Públicas

“Uno de los instrumentos con los que cuenta el estado para intervenir en la economía es la creación de empresas públicas como instrumentos de política.” (Senplades, 2013, pág. 33)

No es materia de este trabajo mencionar todas las fortalezas técnicas y operativas de las empresas públicas, solo basta mencionar que un Municipio no podría ni jurídica ni técnicamente proveer de agua potable, alcantarillado, aseo, saneamiento ambiental, electricidad, riego, drenajes, dragado rastro, con la misma eficiencia que una empresa pública, es por ello que se han constituido 220 EP destinadas a estos menesteres, dado que su personal tiene la experiencia necesaria, pueden afianzar alianzas estratégicas, contratar bajo la modalidad de Código de Trabajo, entre otros aspectos.

Es necesario indicar que uno de los objetivos del Plan nacional del Buen Vivir ⁶⁰es precisamente el de fortalecer a las empresas públicas como agentes en la transformación productiva, para lo cual se procurará:

⁶⁰ Plan nacional del Buen Vivir: instrumento al que se sujetarán las políticas, programas y proyectos públicos; la programación y ejecución del presupuesto del Estado; y la inversión y la asignación de los recursos públicos; y coordinar las competencias exclusivas entre el Estado central y los gobiernos autónomos descentralizados. Su observancia será de carácter obligatorio para el sector público e indicativo para los demás sectores.

- “Generar capacidades en las empresas públicas para una gestión eficiente y estratégica.
- Impulsar sinergias operativas y entornos colaborativos entre empresas públicas.
- Optimizar la institucionalidad de las empresas públicas evaluando la permanencia de aquellas que realicen actividades similares.
- Fomentar el gobierno corporativo, las buenas prácticas empresariales y la responsabilidad social de las empresas públicas.
- Articular la gestión de las empresas públicas a la planificación nacional y al enfoque programático de su sector.
- Consolidar el funcionamiento de todas las empresas públicas con énfasis en los sectores estratégicos, mediante el impulso de la transformación de la matriz productiva y la reestructuración de la matriz energética.
- Democratizar la prestación de bienes y servicios a través de las empresas públicas.
- Impulsar a las empresas públicas como estabilizadoras del mercado para garantizar bienes y servicios de calidad a precios justos.
- Impulsar la planificación, el ahorro de recursos y las compras públicas plurianuales en la gestión de las empresas públicas, con énfasis en las de los sectores estratégicos.
- Promover los encadenamientos productivos y la sustitución de importaciones de las empresas públicas privilegiando a los actores de la economía popular y solidaria.
- Profundizar la especialización de las empresas públicas y mejorar la competitividad, la sostenibilidad, la eficiencia y la rentabilidad”.⁶¹

⁶¹ <http://www.buenivir.gob.ec/herramientas>

Resulta muy ilustrativo, el análisis que hizo el Presidente de la República, el cual está recogido por la Agencia Pública de Noticias de Quito con fecha 30 de septiembre de 2013, que recopiló el dialogo que hiciera el Presidente junto con el ex Alcalde de Quito Augusto Barrera frente a este particular:

“El presidente de la República, Rafael Correa, explicó que existía una práctica que desincentiva la creación de empresas públicas municipales que se encargan de brindar servicios en las ciudades pues, si bien los municipios no pagan IVA, las empresas públicas municipales sí deben tributarlo.

“(…)Entonces, el que hace trampa y privatiza y paga a una empresa privada para que recoja la basura, a ese municipio se le devuelve el IVA; el que inventa fundaciones, que son otras instituciones privadas (...), el municipio paga a la fundación y se le devuelve el IVA. Pero cuando el Municipio transfiere a la empresa pública municipal, por ejemplo de aseo, y es la empresa pública la que paga los servicios no se le devuelve el IVA, y se está perjudicando a los que están haciendo las cosas correctamente”, explicó Correa.

Por ello, añadió que se va a corregir ese problema y se están pensando reformas legales para devolver el IVA a las empresas municipales que cumplan con las competencias de los municipios, y se analizarán los mecanismos para compensar a Quito que está perdiendo varias decenas de millones de dólares porque no se le está devolviendo el IVA a sus empresas públicas municipales, agregó el presidente.”⁶²

⁶² Agencia Pública de Noticias de Quito con fecha 30 de septiembre de 2013, Segmento Sociedad.
http://www.noticiasquito.gob.ec/Noticias/news_user_view/se_aplicaran_reformas_legales_para_devolver_iva_a_empresas_municipales--9872.

4.1.2. Fundamentos Jurídicos

La legislación ecuatoriana vigente, en materia de reintegro del IVA contempla algunos escenarios contradictorios que provocan cierta incertidumbre en cuanto a la seguridad jurídica, estos son:

a) Normas para Devolución de IVA a entidades organismos sector público

Organismo que lo expide: Servicio de Rentas Internas

Resolución del SRI 46, Registro Oficial Suplemento 136 de 24-feb.-2010.

Última modificación: 14-oct.-2011, (no obstante, se expidió el 9 de marzo de 2012 la resolución No. 106, misma que establece el procedimiento para GADS y escuelas politécnicas).

Estado: Vigente

Considerandos representativos

Que, la Ley Orgánica de Empresas Públicas, en virtud de la cual se modifica el régimen del Impuesto al Valor Agregado, aplicable a las Instituciones del Estado y empresas públicas, y se establece el derecho al reintegro del IVA pagado en las adquisiciones de bienes y servicios que estas realicen;

Que, el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, incorporado por el acápite 1.1.2.12 de la Segunda Disposición Final de la Ley Orgánica de Empresas Públicas establece que 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, incluidas las empresas públicas, les será

reintegrado en el plazo y forma determinados por el Servicio de Rentas Internas, mediante resolución;

Artículos representativos

Art. 1.- Del Catastro.- El reintegro del Impuesto al Valor Agregado, IVA pagado, en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios, por las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, se efectuará a aquellas incluidas en el catastro que elabore y actualice la institución competente para el efecto.

Art. 4.- Del valor a devolver.- De acuerdo a lo establecido en el artículo precedente, la devolución del IVA, a las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, 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 aquellas 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.⁶³

Pertinencia:

- La resolución se encuentra vigente en nuestra legislación, no ha sido derogada a pesar que la LORTI y su reglamento no mencionan la devolución del IVA a empresas públicas;
- En sus considerandos invoca la Ley Orgánica de Empresas Públicas y su incidencia en el régimen del Impuesto al Valor Agregado;
- En su parte resolutive (art.2) otorga el derecho a la devolución del IVA, el mismo que manifiesta procederá sobre la totalidad del impuesto pagado y declarado en el

⁶³ Resolución del SRI 46 Registro Oficial Suplemento 136 de 24-feb.-2010, art. 4

mes por concepto de adquisiciones de bienes, demanda de servicios e importaciones, previo a catastrarse por el organismo pertinente (art.1)

b) Instructivo para el sector público para cuentas por cobrar IVA

Organismo que lo expide: Ministerio de Finanzas

Acuerdo Ministerial 312

Registro Oficial 849 de 12-dic.-2012

Estado: Vigente

Considerandos representativos

Que, el Artículo 158 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas establece que el ente rector de las finanzas públicas tiene la facultad privativa de expedir, actualizar y difundir los principios, normas técnicas, manuales, procedimientos, instructivos y más disposiciones contables, que serán de cumplimiento obligatorio por parte de las entidades y organismos del sector público no financiero;

Que, en vista de las reformas realizadas por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, es necesario emitir para las instituciones del Sector Público las directrices a fin de que realicen el registro contable y presupuestario del IVA; y,

Artículos representativos

Art. 1.- Expedir el instructivo para que las entidades del sector público regulen y compensen las cuentas por cobrar IVA en compras en concordancia a lo establecido en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

1. El IVA en compras registrado hasta Noviembre del 2011

d) Empresas Públicas

Las Empresas Públicas que cumplan con los requisitos que establece el Acuerdo Ministerial 037 de 17 de Febrero de 2012, serán beneficiarias del reintegro de IVA pagado en compras mediante transferencia presupuestaria de capital con cargo al Presupuesto General del Estado y se acreditará en la cuenta de la Empresa Pública.

La Empresa Pública procederá a registrar la transferencia como un ingreso de su presupuesto con el ítem 281004 o 281005 según se trate de Empresa Pública de GAD o Nacional, e incluirá dentro de su presupuesto de gastos una partida dentro del grupo 99 - OTROS PASIVOS que será ejecutada (en la instancia de compromiso y devengado) y la Cuenta por Pagar generada será compensada con la Cuenta por Cobrar de IVA en Compras, que la empresa mantiene en su contabilidad.

2. El IVA en compras registrado durante el mes de Diciembre de 2011.

d) Empresas Públicas

- Las empresas públicas no están incluidas dentro de las instituciones que tendrán derecho a Asignación presupuestaria de valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado según lo establece el Artículo 8 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, que sustituye el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

- En este contexto, las empresas públicas se atenderán a lo que establece el Art. 66 Crédito tributario de la Ley de Régimen Tributario Interno.

3. El IVA en compras registrado a partir de Enero de 2012

d) Empresas Públicas

- Las empresas públicas, no están incluidas dentro de las instituciones que tendrán derecho a Asignación presupuestaria de valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado según lo establece el Artículo 8 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de

los Ingresos del Estado, que sustituye el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno,

- En este contexto, las empresas públicas se atenderán a lo que establece el Art. 66 Crédito tributario de la Ley de Régimen Tributario Interno.”⁶⁴

Pertinencia:

- En sus considerandos manifiesta que es necesario emitir para las instituciones del Sector Público las directrices a fin de que realicen el registro contable y presupuestario del IVA, no obstante las empresas públicas gozan de autonomía según lo determinando en el art. 4 de la LOEP que dice:

“Art. 4.- DEFINICIONES.- Las empresas públicas son 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.”

- No se ha tomado en cuenta además, que la LOEP establece que no hay obligación de adherirse a la contabilidad gubernamental, por ende, es cuestionable que las empresas públicas se sometan a una regulación del Ministerio de Finanzas para compensación de cuentas, ya en el presente caso las de cuentas por cobrar IVA.

“DISPOSICIÓN GENERAL QUINTA: SISTEMA CONTABLE Y DE ADMINISTRACION DE CUENTAS DE RECURSOS FINANCIEROS: Las Empresas públicas, sus subsidiarias y filiales no están obligadas a llevar su

⁶⁴ Acuerdo Ministerial 312 Registro Oficial 849 de 12-dic.-2012, art.1

contabilidad aplicando normas de contabilidad gubernamental, tampoco están obligadas a gestionar sus recursos financieros a través de la Cuenta Unica del Tesoro Nacional ni a través del ESIGEF. La contabilidad que lleven las empresas públicas estará basada en los principios de contabilidad de general aceptación y normas internacionales de contabilidad, generando toda la información financiera necesaria para medir su gestión tanto administrativa y financiera.”⁶⁵

- Invoca en sus considerandos la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, norma expedida el 24 de noviembre de 2011, que en su artículo 8 establece.- “*Sustitúyase el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*” (devolución del IVA a empresas públicas), cabe entonces el cuestionamiento de que ¿una ley ordinaria pueda modificar un orgánica?, operación ajena a lo dispuesto en último párrafo del artículo 133 de la Constitución que dice:

Art. 133.- Las leyes serán orgánicas y ordinarias.

Serán leyes orgánicas:

- 1. Las que regulen la organización y funcionamiento de las instituciones creadas por la Constitución.*
- 2. Las que regulen el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.*
- 3. Las que regulen la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados.*
- 4. Las relativas al régimen de partidos políticos y al sistema electoral.*

⁶⁵ Ley Orgánica de empresas Públicas, DISPOSICIÓN GENERAL QUINTA

La expedición, reforma, derogación e interpretación con carácter generalmente obligatorio de las leyes orgánicas requerirán mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional.

Las demás serán leyes ordinarias, que no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica.”⁶⁶(lo subrayado es mío)

- Limita la devolución el IVA, condicionando el derecho a partir de una fecha (diciembre de 2011 y enero de 2012), puesto que define que el IVA en compras pasa a ser crédito tributario, simultáneamente imponiendo la eliminación del reintegro del IVA para empresas públicas a partir de enero de 2012.
- Un Acuerdo Ministerial que tiene un nivel de resolución de carácter ejecutivo según el orden de las normas, dictado por la máxima autoridad de una secretaria de estado, se impone a una ley orgánica (LOEP), que fue aprobada por mandato del Ley en plena contradicción con el artículo 425 de nuestra Constitución que establece el orden jerárquico de la aplicación de las normas.

El artículo 425 de nuestra Carta Magna establece:

“Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.”⁶⁷

⁶⁶ Constitución, Art.133

⁶⁷ Constitución, Art. 425

Considérese que el reintegro del IVA para las empresas públicas sigue vigente en este cuerpo orgánico, tal es así que su transitoria décima sexta de carácter tributario se establece: “

“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 (...)” (lo subrayado es mío)

De tal forma que se modificó la Ley de Régimen Tributario como sigue:

“.1.2.12. A continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, agréguese el siguiente innumerado:

"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."

Cabe destacar que si actualmente nos acogemos a la LOEP el beneficio no ha sido derogado, no obstante esta ley ha sido modificada desde su creación en el año 2009 cinco veces, por las siguientes leyes orgánicas, ninguna de las nombradas a continuación son de carácter tributario:

- Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas contemplada en el Registro Oficial Suplemento 306 de 22 de octubre del 2010;

- Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado contemplada en el Registro Oficial Suplemento 555 de 13 de octubre del 2011;
- Ley Orgánica Reformativa a la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública contenida en el Registro Oficial Suplemento 100 de 14 de octubre del 2013;
- Código Orgánico Monetario y Financiero contenida en el Registro Oficial Suplemento 332 de 12 de septiembre del 2014.
- Ley Orgánica para la Justicia Laboral y Reconocimiento del Trabajador en el Hogar contenida en el Registro Oficial Suplemento 483 de 20 de abril del 2015.

De las normas ya referidas se deduce que: la Ley de Fomento Ambiental se limitó a desaparecer el reintegro del IVA para las empresas publicas sin generar una normativa que sustituya el objeto de este beneficio, puesto que la norma que la sustituye establece parámetros de devolución para Gobiernos Autónomos Descentralizados y universidades y escuelas politécnicas públicas, sin que se manifieste sobre la devolución del IVA para empresas públicas, provocando una inhibición en la ley en ese período, es decir, la ley omite pronunciar sobre el fondo del asunto, pretendiendo cerrar un beneficio a través de simplemente no establecerlo, sin considerar que existe en nuestra legislación una Ley Orgánica de Empresas Públicas vigente que no ha sido derogada, y que mantiene este beneficio.

En el Ecuador actualmente encontramos cuatro normas, la primera que siendo orgánica si establece el reintegro del IVA (LOEP), una segunda que es la de la especialidad, que no menciona este derecho (LORTI), una tercera, constante en una resolución que sigue vigente y si determina el derecho (resolución SRI- 46) y una cuarta, que confina el

precitado derecho a un crédito tributario (Acuerdo Ministerial 312 de 12 de diciembre de 2012); todas vigentes.

El Código Tributario determina la supremacía de la las leyes tributarias, como en el presente caso, la de la LORTI.

“Art. 2.- Supremacía de las normas tributarias.- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales.

En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.⁶⁸”

En este sentido, cabe decir que se debería aplicar la LORTI, no obstante seguiría en nuestra legislación constante la resolución SRI- 46, que debió derogarse; además, la LOEP sigue manteniendo este beneficio tal como se establece en líneas anteriores, que de igual forma debería derogarse, lo que no ocurrió, dado que la Ley de Fomento Ambiental que modificó la LORTI es una ley ordinaria y no una orgánica, por ende la LOEP sigue intacta en el tiempo, ese es el andarivel que genera incertidumbre en nuestra legislación.

También cabe mencionar que el Acuerdo Ministerial 312 de 12 de diciembre de 2012 que expidió el Instructivo para el Sector Público para Cuentas por Cobrar IVA podría o no ser acogido si su objeto es precisamente la de regular saldos, como lo motiva en sus considerandos, en razón de la no obligación de llevar contabilidad gubernamental por parte de las empresas públicas, norma que como ya se ha referido en líneas anteriores se encuentra establecida en la LOEP, no obstante, como se ha evidenciado en la práctica, su expedición genera efectos jurídicos de otra índole que precisamente es la de someter a crédito tributario a partir de enero de 2012 a todas las empresas públicas, en síntesis,

⁶⁸ Código Tributario, art.2

extingue un derecho creado por una ley orgánica, y que sigue vigente en ésta, es ahí cuando el ordenamiento jurídico es observable.

La forma de eliminar el reintegro del IVA a todas las empresas públicas como se ha expuesto a lo largo de este trabajo infiere en vacíos jurídicos que como bien lo dice la Comunidad Andina de Naciones pueden dar lugar a decisiones judiciales imprevisibles y, a veces contradictorias, que implica, de ser judicializado el requerimiento de este segmento de contribuyentes de devolución del IVA, un riesgo de una erogación injustificada de recursos, por ausencia de pertinencia legal.

4.1.2.1. Régimen de Competencias

Previo a la propuesta de mejora, es fundamental determinar la capacidad que tienen estos dos organismos Ministerio de Finanzas y Servicio de Rentas Internas para emitir pronunciamientos derivados de la devolución del IVA que afectan a las empresas Públicas.

En atención al artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial de 2 de diciembre de 1997 el Director expedirá resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración siempre que no contrariaren las leyes ni reglamentos.

“Art. 8.- RESOLUCIONES DE APLICACION GENERAL.- El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de

*tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad, es indelegable.”*⁶⁹

Como se ha desarrollado en el inicio de este numeral el Servicio de Rentas Internas al emitir la Resolución del SRI 46 que expide las Normas para Devolución de IVA a entidades organismos del sector público otorga el derecho de la devolución del IVA a las empresas públicas, norma que se encuentra vigente en desmedro de que la LORTI y su reglamento no mencionan la devolución del IVA a empresas públicas, su estructura deriva de otra ley orgánica, esta es al LOEP.

No obstante, si de régimen de competencias hablamos el objeto de la norma es la aplicación de las normas legales y reglamentarias para la armonía y eficiencia de su gestión en lo que corresponde a la devolución del IVA, en ese contexto no adolece de pertinencia, dado que la estructura de la resolución establece quienes son hábiles para solicitar el derecho y la forma de acreditación.

En el caso del Ministerio de Finanzas, el artículo 114 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas establece que la mencionada cartera de estado emitirá: *“disposiciones sobre la programación de la ejecución, modificaciones, establecimiento de compromisos, devengamiento y pagos de obligaciones serán dictadas por el ente rector de las finanzas públicas y tendrán carácter de obligatorio para las entidades y organismos del Sector Público no Financiero;”*⁷⁰

Las empresas públicas en atención al artículo 62 del Reglamento del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas forman parte del sector público no financiero (SPNF).

⁶⁹ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, artículo 8.

⁷⁰ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, artículo 114

“Art. 62.- Clasificación del sector público.- Para efectos del análisis de finanzas públicas, el sector público (SP) estará dividido en sector público no financiero (SPNF) y sector público financiero (SPF).

El sector- público no financiero -SPNF- comprende todas las instituciones que pertenecen al Sector gobierno general -GG-, entidades de seguridad social y las empresas públicas no financieras -EPNF- (...)”

“2.- Empresas públicas son todas las entidades jurídicas públicas o de economía mixta creadas con el fin de producir bienes y/o prestar servicios públicos en todos los niveles de gobierno, de conformidad con la Ley Orgánica de Empresas Públicas.”⁷¹

Como lo establece el ya citado artículo 114 el ámbito de aplicación se refiere a las obligaciones inherentes a las instituciones del sector público no financiero, norma que aparece en el considerando del Acuerdo Ministerial No. 312 que expide el “Instructivo para el sector público para cuentas por cobrar IVA”, posterior a ello, se invoca el artículo 158 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas que establece que el Ministerio de Finanzas está facultado para expedir entre otra normativa: manuales e instructivos y más disposiciones contables, que son de cumplimiento obligatorio para los organismos del Sector Público no Financiero, de las que forman parte las empresas públicas.

“Art. 158.- Normativa aplicable.- El ente rector de las finanzas públicas tiene la facultad privativa para expedir, actualizar y difundir los principios, normas técnicas, manuales, procedimientos, instructivos y más disposiciones contables, que serán de cumplimiento obligatorio por parte de las entidades y organismos del Sector Público.”

De lo enunciado se desprende que el Ministerio de Finanzas dentro de sus competencias si puede emitir disposiciones sobre la programación de la ejecución, modificaciones,

⁷¹ Reglamento del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, artículo 8.

establecimiento de compromisos, devengamiento y pagos de obligaciones, además de expedir manuales e instructivos y más disposiciones contables.

Por el contrario, como ya se ha indicado en el numeral anterior resulta cuestionable esta disposición, la LOEP norma que también tiene la característica de orgánica determina en su Disposición General Quinta que *“(...) la contabilidad que lleven las empresas públicas estará basada en los principios de contabilidad de general aceptación y normas internacionales de contabilidad”*

El numeral 1 del artículo 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional determina que *“cuando existan contradicciones entre normas jurídicas, se aplicará la competente, la jerárquicamente superior, la especial, o la posterior.”*⁷² En este caso por competencia y especialidad debería ser la que expida la LOEP.

En este sentido, se ha dado en el presente caso un conflicto de competencias entre los organismos reguladores del lineamiento financiero y tributario en lo que respecta a la devolución del IVA, por ello, determinar un crédito tributario bajo el imperio de un acuerdo ministerial expedido por el Ministerio de Finanzas, aun cuando su actuación defina el sistema contable es improcedente, dado que la devolución del IVA, su eliminación o reintegro son de índole tributaria tomando en cuenta el artículo 2 del Código Tributario que determina la supremacía de las normas tributarias, norma ya citada en el numeral anterior.

4.2. El reintegro del IVA en el Ecuador, una propuesta de mejora

El reintegro del IVA en el Ecuador, debe reivindicar la equidad tantas veces mencionada en dos pasos, el primero, se considera debería expedirse un proyecto de ley que como es lo

⁷² Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, artículo 3

correcto modifique a la LOEP y a todas las normas de igual o menor jerarquía, incluido la LORTI que a partir del 29 de diciembre de 2007 tiene la jerarquía de orgánica, según en el Registro Oficial Suplemento 242 de misma fecha, además que es la norma que como lo dice el código tributario, tiene supremacía; y, segundo, debe generarse una resolución por parte de la administración tributaria que regule el beneficio en los términos expuestos a lo largo del trabajo.

Proyecto de Ley

LA ASAMBLEA CONSTITUYENTE

Considerando

Que mediante el Mandato Constituyente No. 01 publicado en el Registro Oficial 223, del 30 de Noviembre 2007, la Asamblea Constituyente resolvió asumir las competencias del Poder Legislativo.

Que mediante resolución No. 009, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio del 2005 se expidió la Codificación del Código Tributario y que, mediante Resolución No. 26, publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 del 17 de Noviembre del 2004, se expidió la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, con la finalidad de armonizar e integrar todas las normas dispersas contenidas en los mentados cuerpos legales y sus distintas reformas.

Que es obligación del Estado propender a una mejor distribución de la riqueza, para dar cumplimiento a lo que establece el Código Tributario en su artículo 6 en cuanto a los fines de los tributos que posibilite el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir, así como el establecimiento de beneficios tributarios acordes a su realidad.

Que el sistema tributario debe procurar que la base de la estructura impositiva se sustente en impuestos, exoneraciones y beneficios tributarios como la devolución del IVA que sirvan para disminuir las desigualdades y que busquen una mayor justicia social que en armonía con los objetivos del Plan nacional del Buen Vivir deben fortalecer a las empresas públicas como agentes en la transformación productiva;

Que, es necesario introducir reformas en la normativa que garanticen el efectivo ejercicio de la devolución de IVA a las empresas públicas por parte de las Administraciones Tributarias, otorgando este beneficio a las que soportan la carga del IVA tarifa 12% en sus procesos productivos y no transfieren el tributo al consumidor final;

Que, se vuelve imperioso dotarle al Estado de una normativa en base a fundamentos técnicos y jurídicos, que permita la implementación efectiva de sus objetivos, a través de una Ley de Carácter Orgánico, que prevalezca sobre otras leyes y que brinde estabilidad y seguridad jurídica tanto al Fisco como a los contribuyentes; y,

En ejercicio de sus atribuciones.

Resuelve:

Art.1.- A continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, agréguese el siguiente innumerado:

Art. (...).- Reintegro del IVA a entidades y empresas públicas que provean de bienes y servicios con tarifa 0%.- 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.

4.3. Conclusiones

- La exoneración de pago de impuesto a la renta y su declaración informativa, la exención de retención en la fuente e IVA son beneficios tributarios que gozan actualmente las empresas públicas, desconociendo que éstas por mandato constitucional deben buscar rentabilidad y eficiencia en su gestión, es así que su régimen tributario debe aplicarse con observancia al objeto de la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado que limita derivaciones ventajosas en el mercado, por ende, deben inteligenciarse los beneficios tributarios, singularizando estas prebendas a las que por su actividad debe asignarse.
- La política de fortalecimiento de las empresas públicas es uno de los objetivos del Plan Nacional del Buen Vivir que implica impulsar a éstas como estabilizadoras del mercado para garantizar bienes y servicios de calidad a precios justos, para ello deben ser acreedoras de puntuales beneficios tributarios como la devolución del IVA que otorga equidad al sistema.
- Los gobiernos autónomos descentralizados no están en condiciones operativas de suministrar por si solos bienes y servicios básicos a la sociedad, sin embargo, si son beneficiarios del reintegro del IVA lo que otorga un grave riesgo para que en el futuro estos asuman estos menesteres, desplazando de esta responsabilidad a las empresas públicas.

- La eliminación del reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador omite considerar la necesidad de mantener este beneficio a las que por su objeto, naturaleza e incidencia en el mercado debe reintegrárseles.
- La Administración Tributaria no ha fundamentado jurídicamente la eliminación del reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador en virtud de que existen resoluciones de general aplicación vigentes que sí acogen este derecho, incluso sigue constante y en vigencia en la Ley Orgánica de Empresas Públicas lo cual puede generar procesos judiciales perjudiciales para el estado.
- Empresas como Petroecuador EP, FLOPEC, CNEL EP, COCASINCLAIR EP, Empresa Pública Cementera, Fabrec EP, la Empresa Pública Metropolitana de Agua Potable y Saneamiento se encuentran afectadas por la eliminación del reintegro del IVA a empresas públicas en el Ecuador, además de todas las que gravan sus productos con tarifa 0% de IVA.

4.4. Recomendaciones

- En el contexto tributario es recomendable reintegrar el IVA en la forma como se ha establecido en este trabajo, diferenciando al beneficiario del reintegro como un sujeto que acumula una carga tributaria, la misma que puede ser invertida no solo en proyectos emblemáticos para el país, sino en bienes y servicios básicos.
- Elaborar un proyecto de normativa que, acorde a la Ley Orgánica de Empresas Públicas vigente, sustituya a todas las resoluciones que en nuestra legislación generan cuestionamientos imprecisos, incorporando esta propuesta de mejora.
- Definir los lineamientos tributarios de las empresas públicas, eliminando beneficios impositivos que implican una competencia desleal en aquellos sectores que pueden ser atendidos por la inversión privada e instituir otros que fortalezcan la administración de los sectores estratégicos en el país.

BIBLIOGRAFÍA

- CAN. (s.f.). *Examen de las Políticas Comerciales*. Recuperado el 11 de 04 de 2015, de http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CBsQFjAAahUKEwjT69TO8o3IAhUIdR4KHchOCLo&url=http%3A%2F%2Fwww.sice.oas.org%2Fctyindex%2FECU%2FWTO%2FESPANOL%2Fs254-02_s.doc&usg=AFQjCNGIoQbcmDEtZ_UfsGyu0yvsAUjpeQ: www.sice.oas.org
- Coronel, C. (2012). *Devolución del Impuesto al Valor Agregado del Sector Público GADS rural de Paccha*. Quito: UASB.
- Díaz, R. (2008). La devolución del IVA y el Convenio Europeo de Derechos Humanos. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 78.
- Jaramillo, F. (2009). *ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN JURIDICO DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS EN EL ECUADOR*. Quito: UASB.
- Legarda, R. S. (2007). *El IVA es un impuesto regresivo o progresivo*. QUITO: Revista Gestión #167.
- Lopez, I. (2011). *Planificación para el Buen Vivir*. Quito: SENPLADES.
- Morales, R. (2010). El Régimen de impuesto a la renta y la devolución del IVA a las empresas públicas bajo la perspectiva de la LOEP. *Foro Revista No. 15*, 96.
- OCDE. (2011). *Directrices de la OCDE sobre le Gobierno Corporativo de las empresas públicas*. Paris: ocde.
- Senplades. (2013). *EMPRESAS PÚBLICAS Y PLANIFICACIÓN: Su Rol en la transformación social y productiva*. QUITO.
- Teson, M. (2009). *La nueva valoración de la imposición indirecta El Impuesto al Valor Agregado Análisis Técnico*. Biuenos Aires: Asociación Argentina de estudios Fiscales.
- Velásquez, L. P. (2009). *Rigidez Estructural de las Finanzas del Gobierno Central ¿es la hora de un Pacto Fiscal?* Quito.
- Vera, F. V. (2011). , Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado. *Revista de Derecho, No. 15 UASB*, 106.
- Zúñiga, E. D. (2012). *El Régimen Tributario Ecuatoriano*. Quito: CEP.

Normativa

- Acuerdo Ministerial No. 96 de 10 de junio de 2013
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización
- Código Tributario
- Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas
- Colombia, Ley 1370 de 2009, Estatuto Tributario
- Colombia, Decreto No. 2877 de 11 de diciembre de 2013
- Colombia, Ley de la Actividad Empresarial del Estado No. 24948
- Constitución de la República
- Decreto Ejecutivo 1116, Registro Oficial 680 de 11-abr-2012
- Decreto Ejecutivo No. 1134
- Ley de Fomento Ambiental.
- Ley Orgánica de Empresas Públicas.
- Ley Orgánica de Fomento Ambiental
- Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado
- LEY PARA LA PROMOCION DE LA INVERSION Y PARTICIPACION CIUDADANA
- Lina María Uribe, Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA,
- Ministerio de Finanzas, Acuerdo Ministerial 312 de 12 de diciembre de 2012
- Perú, Ley de la Actividad Empresarial del Estado No. 24948,
- Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

- Resolución SRI- 46 de 24 de febrero de 2010