



UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA ECOTEC

FACULTAD DE DERECHO Y GOBERNABILIDAD

**TESIS DE GRADO PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADO
DE LOS TRIBUNALES DEL ECUADOR**

TEMA:

**ESTUDIO DE LAS CAUSAS DE ATRASO EN LOS PAGOS DE LAS
DEVOLUCIONES DE IVA POR PARTE DEL GOBIERNO CENTRAL A LOS
GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS GADS, DURANTE LOS
AÑOS 2016 AL 2019.**

AUTOR:

MANUEL FERNANDO SOLANO HIDALGO.

TUTOR:

Mgs. CARLOS CALDERÓN BORRERO.

SAMBORONDÓN, JULIO DEL 2020

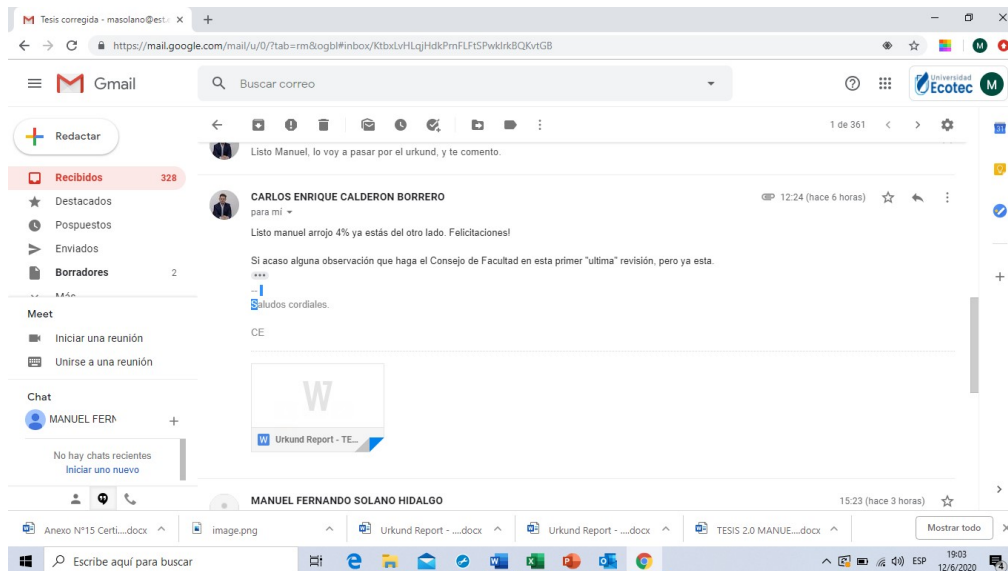
CERTIFICACION DE REVISION FINAL

QUE EL PRESENTE PROYECTO DE INVESTIGACIÓN TITULADO:

ESTUDIO DE LAS CAUSAS DE ATRASO EN LOS PAGOS DE LAS DEVOLUCIONES DE IVA POR PARTE DEL GOBIERNO CENTRAL A LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS GADS, DURANTE LOS AÑOS 2016 AL 2019.

FUE REVISADO, SIENDO SU CONTENIDO ORIGINAL EN SU TOTALIDAD, ASÍ COMO EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUERIMIENTOS QUE SE DICTAN EN LA GUÍA DE ELABORACIÓN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN, POR LO QUE SE AUTORIZA A: **MANUEL FERNANDO SOLANO HIDALGO**, QUE PROCEDA A SU PRESENTACION.

Samborondón, 12-06-2020

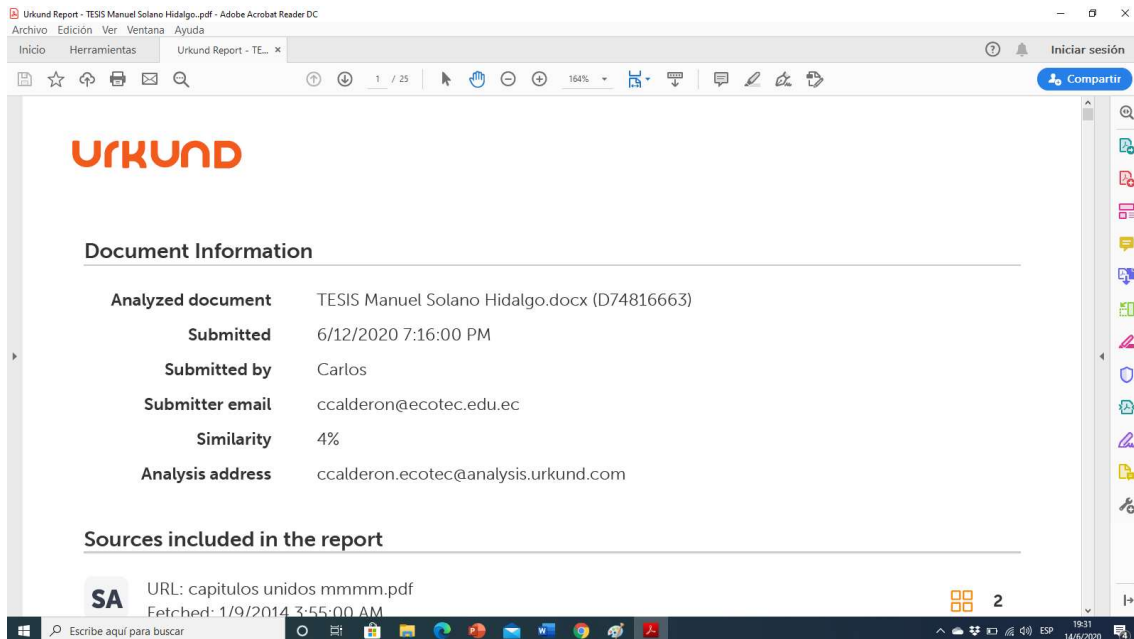


Carlos Enrique Calderon Borrero

CERTIFICADO DEL PORCENTAJE DE COINCIDENCIAS

Habiendo sido nombrado CARLOS ENRIQUE CALDERON BORRERO tutor del trabajo de titulación **ESTUDIO DE LAS CAUSAS DE ATRASO EN LOS PAGOS DE LAS DEVOLUCIONES DE IVA POR PARTE DEL GOBIERNO CENTRAL A LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS GADS, DURANTE LOS AÑOS 2016 AL 2019**, elaborado por MANUEL SOLANO HIDALGO, con mi respectiva supervisión como requerimiento parcial para la obtención del título de ABOGADO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.

Se informa que el mismo ha resultado tener un porcentaje de coincidencias 4% mismo que se puede verificar en el siguiente link: (<https://secure.urkund.com/view/72124400-336379-759405>). Adicional se adjunta print de pantalla de dicho resultado.



The screenshot displays the Urkund Report interface for a document titled "TESIS Manuel Solano Hidalgo.docx". The document information section includes the following details:

Analyzed document	TESIS Manuel Solano Hidalgo.docx (D74816663)
Submitted	6/12/2020 7:16:00 PM
Submitted by	Carlos
Submitter email	ccalderon@ecotec.edu.ec
Similarity	4%
Analysis address	ccalderon.ecotec@analysis.urkund.com

The "Sources included in the report" section lists one source:

SA	URL: capitulos unidos mmmm.pdf
	Fetches: 1/9/2014 3:55:00 AM

The interface also shows the Urkund logo, a navigation menu, and a sidebar with various tool icons. The Windows taskbar at the bottom indicates the system time as 19:31 on 14/6/2020.

Tesis corregida - masolano@est. x

https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=rm&ogbl#inbox/KtbxLvHLqjHdkPmFLFSPwkrk8QKvtGB

Gmail

Buscar correo

1 de 361

Redactar

Recibidos 328

Destacados

Pospuestos

Enviados

Borradores 2

Meet

Iniciar una reunión

Unirse a una reunión

Chat

MANUEL FERN

No hay chats recientes
Iniciar uno nuevo

Listo Manuel, lo voy a pasar por el urkund, y te comento.

CARLOS ENRIQUE CALDERON BORRERO
para mí

12:24 (hace 6 horas)

Listo manuel arrojó 4% ya estás del otro lado. Felicitaciones!

Si acaso alguna observación que haga el Consejo de Facultad en esta primer "ultima" revisión, pero ya esta.

Saludos cordiales.

CE

Urkund Report - TE...

MANUEL FERNANDO SOLANO HIDALGO
15:23 (hace 3 horas)

Anexo N°15 Certi...docx

image.png

Urkund Report -docx

Urkund Report -docx

TESIS 2.0 MANUE...docx

Mostrar todo

Escribe aquí para buscar

19:03
12/6/2020

Carlos Enrique Calderon Borrero

AGRADECIMIENTO:

A Dios por permitirme alcanzar las metas que me he propuesto, y a mi familia por el apoyo brindado. Además, a lo largo de la vida he tenido la oportunidad de contar con la guía de grandes maestros dentro del ámbito tributario, así como en el campo de administración pública; algunos maestros aulas, otros maestros en el campo profesional; a todos ellos mi profundo agradecimiento, todos sus consejos y enseñanzas se reflejan en este trabajo.

DEDICATORIA:

A Pamela que es el pilar fundamental en vida, es mi cómplice y mi compañera.

A mis padres que me inculcaron el estudio como un mecanismo de superación en la vida.

A mis hijos para servirles de ejemplo, y que nunca dejen de prepararse, siempre hay algo nuevo que aprender y metas por conquistar.

ÍNDICE:

Resumen

Abstract

1. Introducción

2. Planteamiento del Problema

3. Antecedentes y Generalidades

3.1. Antecedentes Históricos y Generalidades del IVA.

3.2. Antecedentes de los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

3.3. Antecedentes y Generalidades de las Devoluciones de IVA a los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

4. Análisis del atraso en los pagos por concepto de devolución de IVA, por parte de gobierno central, a los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

5. Planteamientos de posibles soluciones a la problemática originada por el atraso en el pago de las devoluciones de IVA a los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

5.1. La compensación entre instituciones públicas

5.2. Transferencias de bienes y servicios realizadas por instituciones públicas, gravadas con tarifa 0%.

5.3. Mantener los recursos por concepto de retención de IVA, en las cuentas de los GADS, sin modificar los porcentajes de retención vigentes; implementando sistemas compensatorios paralelos.

6. Conclusiones.

7. Recomendaciones.

8. Bibliografía.

9. Anexos.

RESUMEN:

El presente trabajo aborda la deuda por concepto de las devoluciones de IVA que mantiene el gobierno central ecuatoriano con los diferentes Gobiernos Autónomos Descentralizados, ya sean estos provinciales, municipales o parroquiales.

Más allá del monto adeudado, lo que preocupa es que son varios años de atrasos, y no se observa actos que evidencien la voluntad de cumplir con dichos valores adeudados, los cuales les sirve a los GAD para cumplir con su presupuesto anual, lo cual se refleja en ejecución de obra pública.

Se analizó como se origina este problema y los actos realizados dentro del 2016 hasta el 2019, dentro de este periodo de tiempo se observó que se firmaron los convenios de pago FINGAD I y II, determinando que estos actos no contribuyeron con la solución del problema.

Como solución se considera la posibilidad de implementar un sistema compensatorio para cruzar deudas entre el Gobierno Central y los Gobiernos Autónomos Descentralizados; además, de realizar una modificación a la Ley de Régimen Tributario Interno que permita a los GADS mantener en sus arcas, los valores retenidos de IVA en sus adquisiciones de bienes y servicios.

ABSTRACT:

The present work approaches by concept the debt of the IVA refunds that the Ecuadorian central government withhold with the different Decentralized Autonomous Governments, be them provincial, municipal or parochial.

Beyond the amount owed, the concerning are the years overdue and the lack of actions that evidence the disposition and will to comply with their corresponding amounts owed. Amounts that benefit the GADs to accomplish their annual budget and is reflected in the implementation of public work.

The origin of this issue was analyzed, and the actions related to between 2016 and 2019. It was observed that during this period the payment agreements FINGAD I and II that were signed, had no contribution to the settlement of the problem.

As a solution it is considered the possibility to implement a compensatory system to exchange debts between the central government and the Decentralized Autonomous Governments; along with making a modifying the Internal Tax Regime Law to allow the GADs to keep in their coffers the IVA retained values of their goods and services acquisitions.

1. INTRODUCCIÓN:

El Ecuador se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada, así culmina el primer párrafo del artículo primero de nuestra constitución; y en el mismo cuerpo legal, en el Título V se trata sobre la organización territorial del Estado, así tenemos que territorialmente hablando el Ecuador se encuentra conformado por regiones, provincias, distritos metropolitanos, municipios y juntas parroquiales rurales; originando así, el nacimiento jurídico de los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS.

Los GADS gozan de autonomía jurídica y financiera, cada uno de ellos se constituye en una persona jurídica con todos los derechos y obligaciones que les confiere la ley, entre sus derechos se encuentra la recuperación del impuesto al valor agregado IVA, pagado en la adquisición de bienes y servicios, esto se lo realiza mediante trámite establecido por el Servicio de Rentas Internas SRI, quien emite una resolución con los valores aprobados y procede a despachar el documento al Ministerio de Economía y Finanzas para que proceda con el pago a los GADS.

En los años 2015 y 2016 se originó una crisis financiera en el Ecuador por causa de la caída del precio del barril del petróleo en los mercados internacionales, a esto se suma el terremoto del 16 de abril del 2016 en Manabí; esta crisis agravó el flujo de efectivo de la caja fiscal y ocasionó que el gobierno central se atrase con las asignaciones mensuales y los valores por concepto de devolución de IVA a los GADS, los primeros se fueron regularizando; sin embargo, los segundos, en gran medida aún continúan impagos, originando iliquidez en las arcas de los GADS; y si

bien se han realizado convenios de pago como Fingad I y Fingad II¹, estos no han cumplido con el objetivo de su elaboración, el cual es que los GADS obtengan los recursos del IVA, que por ley les corresponde.

El presente trabajo busca determinar las razones por la cual ocurren atrasos en los pagos de las devoluciones de IVA por parte del Gobierno Central, a los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS. Además, identificar dentro de la normativa jurídica vigente, que normas coadyuvan a que se den estos atrasos; y, proponer una reforma a las normas jurídicas tributarias relacionadas con la devolución de IVA a los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

¹ Convenio Interinstitucional de Administración de Fondos entre el Ministerio de Finanzas y el Banco de Desarrollo del Ecuador B.P. firmado el 16 de enero del 2017

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los Gobiernos Autónomos Descentralizados, basan su presupuesto en gran parte con las asignaciones del Gobierno Central, existen ciertos casos de GADS bien administrados que obtienen recursos de sus empresas públicas o en el caso de ciertos municipios de sus impuestos prediales; las devoluciones de IVA, constituyen un rubro adicional para todos los GADS, es un derecho establecido el artículo innumerado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

El IVA dentro de los presupuestos de los GADS se refleja tanto como costo y como ingreso, ya que por un lado se debe considerar el IVA que se pagará por la contratación de obras y servicios, así como la adquisición de bienes y servicios para el normal funcionamiento administrativo; así mismo, para financiar el pago de estos valores de IVA pagado, se lo realiza con el IVA recuperado a través de las devoluciones de IVA.

Las devoluciones de IVA en el caso específico de los GADS ocurren en dos fases, la primera consiste en realizar el trámite al SRI presentando los comprobantes de venta, esta fase culmina con la emisión de una resolución por parte de la Administración Tributaria donde se establece el valor con derecho a devolución; en la segunda fase, la resolución emitida por el SRI se envía al Ministerio de Finanzas para que este proceda con la acreditación de los valores a los GADS.

En la actualidad existe un problema con la devolución de IVA a todos los GADS, ya que la segunda fase; es decir, el pago por parte del Ministerio de Finanzas se está realizando irregularmente desde el año 2016, evidentemente es un problema económico que nace de la falta de liquidez del gobierno central y traspasa esta

iliquidez a los GADS, imposibilitándolos de cumplir con lo presupuestado; además, hay que tener presente que si bien las devoluciones de IVA se realizan de manera mensual, a la fecha ya son años acumulados, lo que constituye un verdadero problema para las economías locales, ya que con las obras de los GADS se inyecta dinero y el movimiento del circulante desencadena un efecto multiplicador en los cantones y provincias del país, incluso constituye un mecanismo para el retorno de los impuestos pagados por los miembros de la sociedad; al no ocurrir la devolución del IVA, decrecen los recursos por ende las contrataciones y se genera una recesión económica

3. ANTECEDENTES Y GENERALIDADES.

3.1 ANTECEDENTES HISTORICOS Y GENERALIDADES DEL IVA

El Impuesto al Valor Agregado IVA es un tributo que grava a las transacciones comerciales, así que su origen se remonta a las antiguas civilizaciones como la Egipcia; dentro del Derecho Romano, el cual sirvió de referencia jurídica para el mundo moderno, el ámbito tributario tampoco fue la excepción, aquí encontramos muchos impuestos directos e indirectos, y debido al amplio periodo de tiempo que abarca el Imperio Romano en la historia mundial, muchos de estos impuestos no siempre convergieron en el mismo tiempo. El impuesto indirecto que más destaca y que se asemeja al actual Impuesto al Valor Agregado es el “Centesima Rerum Venalium” el cual era un impuesto sobre las ventas.

En todo el mundo existen impuestos sobre las ventas, hay muchos paraísos fiscales como las Islas Vírgenes, donde no existen impuestos directos como el de la renta, así que se financian con impuestos indirectos como el de las ventas, únicamente en el Vaticano no se pagan impuestos y sólo se financian por donaciones, pero este es un caso excepcional.

En el Ecuador existía en la época de la colonia el impuesto a las alcabalas, el cual era un tributo real sobre las transacciones comerciales, en la actualidad se mantiene el impuesto a las alcabalas y es administrado por los Distritos Metropolitanos o Municipios, es regulado por el COOTAD, y grava con el 1% a las operaciones traslaticias de dominio de inmuebles y buques.²

² El Impuesto a las Alcabalas en la actualidad se encuentra reglado por el COOTAD en el Capítulo III, sección sexta desde los artículos 527 al 537

En el año de 1927 el presidente Isidro Ayora expidió la codificación de la Ley de Impuesto sobre Ventas Comerciales e Industriales³ luego este se reformó en el año de 1970 por el Impuesto a las Transacciones Mercantiles ITM; durante el gobierno de Velasco Ibarra, el cual fijó una tarifa del 4%; luego, en el gobierno de Hurtado en 1981 se incrementó al 5%, y en 1983 se reforma en dos tarifas 0% y 10% ⁴ durante el gobierno de Rodrigo Borja, en el año de 1989 se crea la Ley de Régimen Tributario Interno, y el impuesto objeto de análisis toma el nombre de Impuesto al Valor Agregado, nombre que lo mantiene hasta la actualidad.

La actual tarifa del IVA es del 12%, la cual se impuso en el año 2000 durante el gobierno de Jamil Mahuad; existieron dos ocasiones que el IVA se incrementó al 14% pero luego volvió a la tarifa del 12%; la primera fue en el 2001 durante el gobierno de Gustavo Noboa el cual duró un par de meses, y en el año 2016 durante el gobierno de Rafael Correa, debido a la crisis ocasionada por el terremoto en Manabí se dispuso incrementar el IVA al 14% durante un año desde el 1 de junio del 2016 hasta el 1 de junio del 2017.

El IVA es un impuesto general, pues grava a todos los contribuyentes del país, sin discriminar condición social, etnia o grupos vulnerables; esto con relación al principio de generalidad estipulado en nuestra Constitución en el artículo 300 y en el Código Tributario en el artículo 5, los mismos que tratan sobre los principios tributarios.

Es un impuesto indirecto, puesto que el sujeto pasivo no paga directamente el tributo al sujeto activo, como ocurre en los impuestos directos tales como el impuesto a la renta IR; en el caso de los impuestos indirectos, existen agentes de precepción que

³ Historia de los Impuestos en Ecuador, Juan J. Paz y Miño Cepeda, 1ra edición digital 2015 SRI – PUCE, página 121.

⁴ Decreto N. 118 R.O. 408, 1983

cobran el impuesto y lo pagan al Estado, por ejemplo: cuando se compra cualquier artículo que grava IVA en un lugar comercial, el comercio actúa como agente de percepción cobrando el IVA para luego pagarlo al Estado, así es como actúan los impuestos indirectos. García Vizcaino⁵, sostiene que los impuestos indirectos son aquellos que se pueden trasladar a un destinatario final.

Es regresivo, porque es un impuesto que afecta al consumidor final, antes de ahondar en el tema, se considera importante entender la otra cara de la moneda que son los impuestos progresivos como el impuesto a la renta IR, que consiste en que el que mayor riqueza tiene, mayor impuestos pagará; porque estos impuestos se calculan en base a un porcentaje o una tabla progresiva que se la aplica a los ingresos; es decir, a mayor ingresos mayor contribución. En el caso de IVA, se aplica una tasa del 12% a las transferencias de dominio o importaciones de bienes en todas sus etapas de comercialización así como al valor de los servicios prestados,⁶ bajo este concepto donde se evidencia que todos siempre van a pagar 12%, ¿de dónde se origina la idea de que es un impuesto regresivo?, pues la clave está en una pequeña frase del artículo 52 de la LORTI que manifiesta:

“...En todas sus etapas de comercialización...”

Así es como se vuelve regresivo y afecta al consumidor final, porque en la cadena comercial desde que un producto es producido o importado, y luego pasa por los comercializadores hasta llegar al consumidor final, todos ya trasladaron el costo del IVA, y lo termina pagando en consumidor final, esto se lo entenderá de mejor forma en el siguiente cuadro explicativo:

⁵ García Vizcaino, Consideraciones Económicas y Jurídicas, 1999 Editorial Depalma Buenos Aires.

⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI, artículo 52, objeto del impuesto del IVA,

REGRESIVIDAD DEL IVA

Importador			
Importación de un Televisor	1.000,00		
IVA Cobrado en Aduana	120,00		
Vende TV a Casa comercial	1.100,00	132,00	1.232,00
Pago en la importación	1.000,00	120,00	1.120,00
IVA que paga al Estado		12,00	
Comercializador			
Vende a Consumidor Final	1.200,00	144,00	1.344,00
Compró TV al Importador	1.100,00	132,00	1.232,00
IVA que paga al Estado		12,00	
Consumidor Final			
Compra TV para uso personal	1.200,00	144,00	
IVApagado en Aduana	120,00		
IVA de importador	12,00		
IVA de comercializador	12,00		
TOTAL RECAUDADO POR SRI		144,00	

Cuadro 1. Elaborado por el autor.

Del cuadro anterior podemos apreciar que el total recaudado por la administración tributaria en las diferentes etapas de comercialización, es el mismo valor de IVA que paga el consumidor final a la casa comercial, demostrando así la regresividad del impuesto.

El objeto del impuesto del IVA es el de gravar 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, así lo estipula el artículo 52 de la LORTI; anteriormente se analizó lo que implica que el IVA grave en todas las etapas de

comercialización; por lo que ahora, y con el fin de tener claro el objeto del impuesto, se analizará el término transferir, que según Cabanellas es:

“Pasar o mudar de lugar. Conducir un punto a otro; transportar. Transmitir. Enajenar. Traspasar. Ceder. Diferir, aplazar. Renunciar. En especial, transmitir el dominio o derecho sobre algo.”

Para el presente caso de estudio, la transferencia que hace referencia la normativa tributaria es aquella que se refiere al traspaso del dominio de la cosa, incluso la ley define a las transferencias en el artículo 53 de la LORTI, que entre otras cosas, nos indica que hasta las transferencias a título gratuito son objeto de impuesto; y esto es correcto, puesto que nadie puede disponer de cosa ajena sin consentimiento del dueño, aquí resulta importante citar la figura de la Tradición como método de adquirir el dominio, figura jurídica consagrada en el código civil, que entre otras cosas nos menciona que si la persona que actúa como tradente, resulta no ser el verdadero dueño de la cosa, no se adquieren los derechos de la cosa;⁷ es decir, un comerciante puede disponer de los bienes sobre los cuales tiene el dominio, y así es libre de venderlos o regalarlos, como cuando un almacén de electrodomésticos decide regalar un ventilador si se cumple la condición de que previamente compren un refrigerador, en este caso se transfiere el dominio de ambos bienes uno de forma onerosa y otro de forma gratuita; pero en ambos casos, se debe gravar IVA, porque el comerciante es dueño de los bienes, pero no tiene el dominio del IVA, ya que este constituye un tributo administrado por el Estado.

El sujeto activo del Impuesto al Valor agregado es el gobierno central, quien administra el impuesto a través del Servicio de Rentas Internas,⁸ y en calidad de sujeto

⁷ Código Civil, artículo 698.

⁸ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI artículo 62

pasivo encontramos a los que detalla el artículo 63 de ley orgánica de régimen tributario interno, que los separa en calidad de contribuyentes y agentes de retención.

En calidad de contribuyentes, encontramos a los que realicen importaciones gravadas y a los agentes de percepción, que son las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados y/o presten servicios gravados; por otro lado, tenemos a los agentes de retención, por lo que aquí cabe aclarar la diferencia entre percepción y retención, la primera lo realiza el comerciante que vende bienes o servicio y grava un IVA, el cliente que paga este impuesto lo paga indirectamente al estado a través del agente de percepción.

Las retenciones de IVA se realizan al momento de compra algo, y de acuerdo a los porcentajes que se encuentran establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución NAC DGERCGC15-0000000284 del 31 de marzo del 2015, tanto esta resolución en su artículo segundo, así como el ya mencionado artículo 63 de la LORTI detallan expresamente a quienes deben actuar como agentes de retención, y dentro de ese detalle encontramos a las entidades y organismos del sector público.

Así tenemos que las Gobiernos Autónomos Descentralizados no actúan como agentes de percepción porque no realizan ventas gravadas con tarifa 12%, mediante las cuales perciban IVA, pero si actúan como agentes de retención al momento de adquirir bienes y servicios de distintos contribuyentes.

El IVA constituye el impuesto de mayor recaudación del Ecuador, incluso por encima del impuesto a la renta, esto se debe a dos factores; el primero es la cultura tributaria que en nuestra sociedad es una cultura evasiva, el contribuyente siempre está buscando mecanismos para tributar menos, algunos elusivos y otros evasivos; sin embargo, en el presente estudio no se pretende profundizar en estos temas, sólo se acota

que esta cultura evasiva de impuestos siempre tendrá un mayor impacto en el impuesto a la renta, y de aquí nos conectamos al segundo factor, que es el hecho de que el IVA al ser un impuesto indirecto es de fácil recaudación porque lo realiza un tercero que pocas veces se ve tentado a incumplir con el Estado con valores que no son suyos, a diferencia del impuesto a la renta, que al ser un impuesto directo, el contribuyente busca las formas elusivas o evasivas al momento de hacer su declaración.

En el siguiente cuadro observamos los montos recaudados por el Servicio de Rentas Internas durante el período fiscal 2019.

CONCEPTOS	TOTAL
Impuesto a la Renta Recaudado	4.769.890
Impuesto al Valor Agregado	6.685.016
Impuesto a los Consumos Especiales	910.612
Impuesto Fomento Ambiental	158.157
Impuesto a los Vehículos Motorizados	223.052
Impuesto a la Salida de Divisas	1.140.097
Impuesto Activos en el Exterior	34.528
RISE	21.903
Regalías, patentes y utilidades de conservación minera	66.841
Contribución para la atención integral del cancer	115.618
Otros Ingresos	142.820
RECAUDACIÓN BRUTA	14.268.533

Cuadro 2. Recaudación por tipo de Impuesto 2019 expresado en miles de dólares⁹

Del cuadro anterior se observa que la recaudación del IVA para el ejercicio fiscal 2019 ascendió a seis mil seiscientos ochenta y cinco millones de dólares, mientras que la recaudación del impuesto a la renta estuvo en cuatro mil setecientos sesenta y nueve

⁹ Estadísticas de Recaudación del SRI período 2019, www.sri.gob.ec

millones de dólares, teniendo en cuenta que el presupuesto general del estado para el año 2019 se elaboró en veintidós mil trescientos sesenta y un millones de dólares¹⁰, se observa que las recaudaciones de IVA constituyen el 29,90% del presupuesto nacional.

3.2 ANTECEDENTES DE LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS

Los gobiernos autónomos descentralizados tienen su nacimiento jurídico en el Ecuador mediante la constitución de la república del 2008, mediante el cual se reforma la organización territorial del estado; y a su vez, en el 2010 se crea Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía Descentralización COOTAD que es la ley que los regula.

Los gobiernos autónomos descentralizados gozan de autonomía política, administrativa y financiera; y se rigen por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad territorial, integración y participación ciudadana,¹¹ de acuerdo a lo que reza el artículo 242 de la Constitución, el Estado se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales. Los distritos metropolitanos autónomos, la provincia de Galápagos y las circunscripciones territoriales indígenas y pluriculturales constituyen regímenes especiales.

El objetivo de la existencia jurídica de las GADS es descentralizar la administración del estado, y así mejorar la eficiencia de la administración pública, maximizar el uso de los recursos públicos, y por ende brindar mayor bienestar a sus

¹⁰ Registro Oficial 695 del 28 de diciembre del 2018, Presupuesto General del Estado para el 2019

¹¹ Constitución de la República del Ecuador, artículo 238.

administrados; en tal sentido, los Gobiernos Autónomos Descentralizados gozan de autonomía administrativa y financiera, y sus máximas autoridades son designadas por elección popular. Con esto se consigue que el poder no se concentre en un solo ente administrativo; sin embargo, esto constituye un gran reto administrativo para los Gobiernos Autónomos Descentralizados en el contexto de que se encuentren en capacidad administrativa de poder ejecutar las competencias otorgadas.

Otro reto importante, lo constituye la capacidad de generar ingresos propios, Hernán Batallas Gómez¹² sostiene que en el ámbito Tributario los Gobiernos Autónomos Descentralizados no cuentan con una organización sostenible, y por eso dependen del gobierno central.

La desconcentración de competencias no es total, ya que los GADS no tienen injerencia en todas las actividades del Estado, el artículo 261 de la Constitución de la República no detalla las competencias exclusivas del Estado Central, y son las siguientes:

- Defensa nacional, protección interna y orden público.
- Las relaciones internacionales.
- El registro de las personas, nacionalización de extranjeros y control migratorio.
- La planificación nacional.
- Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento.
- Las políticas de educación, salud, seguridad social, vivienda.
- Las áreas naturales protegidas y los recursos naturales.

¹² Hernán Batallas Gómez, 2013, El actual modelo de descentralización en el Ecuador: un desafío para los Gobiernos Autónomos Descentralizados, Revista de Derecho No. 20, UASB – Ecuador.

- El manejo de desastres naturales.
- Las que le corresponda aplicar como resultado de tratados internacionales.
- El espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones; puertos y aeropuertos.
- Los recursos energéticos; minerales, hidrocarburos, hídricos, biodiversidad y recursos forestales.
- El control y administración de las empresas públicas nacionales.

La competencia de la planificación nacional está muy relacionada con la operatividad de los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS, ya que estos deben alinear sus proyectos a la planificación del Estado Central, para el efecto se creó la Secretaría Técnica Planifica Ecuador, creada mediante decreto ejecutivo 732 del 13 de mayo del 2019, en remplazo de la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo SENPLADES. Esta institución es la encargada de realizar el plan nacional de desarrollo, el vigente comprende el período 2017 -2021, y como ya se mencionó, los Gobiernos Autónomos Descentralizados deben alinear sus proyectos del Plan Operativo Anual al Plan Nacional de Desarrollo.

Los Gobiernos Autónomos Descentralizados pueden generar sus propias rentas mediante tasas y contribuciones especiales de mejora, así como impuestos que son de exclusiva competencia para los Distritos Metropolitanos y Municipios, los mismos que se encuentran detallados en el artículo 491 del COOTAD, y son los siguientes:

- Impuesto sobre la propiedad urbana
- Impuesto sobre la propiedad rural.
- Impuesto de alcabalas.
- Impuesto sobre los vehículos.

- Impuesto de matrículas y patentes.
- Impuesto de los espectáculos públicos.
- Impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos.
- Impuesto al juego.
- Impuesto de 1,5 por mil sobre los activos totales.

Además de las rentas generadas por administración propia de los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS, estos también participan del Presupuesto General del Estado, el artículo 171 del COOTAD nos señala los tipos de recursos financieros que poseen los GADS, los cuales se detallan a continuación:

- Ingresos Propios de la gestión.
- Transferencias del Presupuesto General del Estado.
- Otro tipo de Transferencias, legados y donaciones.
- Participación en las rentas de la explotación o industrialización de recursos naturales no renovables
- Recursos provenientes de financiamiento.

De los recursos financieros anteriormente detallados, los de mayor importancia son los propios de la gestión y las transferencias del presupuesto general del estado, los de financiamiento también se revisten de cierta importancia; sin embargo, esto es deuda y siempre va ligada a un proyecto específico.

Respecto a los recursos propios de la gestión ya enumeramos los impuestos que administran los GADS; sin embargo, estos son exclusivos para los Distritos Metropolitanos y Municipios, aquí no entran Gobiernos Provinciales ni Juntas Parroquiales – se omite mencionar a los gobiernos regionales, debido a que a pesar de

estar creados por ley, en la práctica aún no existen en el Ecuador – es decir, que este rubro importante de recursos financieros sólo favorece a los Distritos Metropolitanos y Municipios, pero para los municipios pequeños los ingresos por estos conceptos, son mínimos, por lo que la asignación gubernamental se constituye en la mayoría de los casos en la principal fuente de ingreso para los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Según la Constitución de la República los GADS participaran de al menos 15% de ingresos permanentes y de un monto no inferior al cinco por ciento de los no permanentes correspondientes al Estado central, El COOTAD en su artículo 192 establece los porcentajes de participación en 21% de ingresos permanentes y 10% de los no permanentes, que se distribuirán de la siguiente forma: 27 % para los consejos provinciales; 67% para los municipios y distritos metropolitanos; y, 6% para las juntas parroquiales. La distribución de estos recursos se realiza tomando en cuenta el tamaño y la densidad de la población, necesidades básicas insatisfechas, logros en el mejoramiento de los niveles de vida, esfuerzo fiscal y administrativo, y cumplimiento de metas del Plan Nacional de Desarrollo¹³ resulta importante tener claro cuáles son los ingresos permanentes y cuales los no permanentes, el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas en su artículo 78 que trata sobre la clasificación de ingresos, nos explica que los ingresos permanentes son aquellos que recibe el Estado de manera continua, periódica y previsible, mientras que los no permanentes son los que se reciben de manera temporal por una situación específica, excepcional o extraordinaria. En los primeros encontramos a los Impuestos tales como a la renta, impuesto al valor agregado, impuesto a los consumos especiales, impuesto a la salida de divisas, tasas aduaneras; y en los segundos encontramos a los ocasionados por la venta de un activo, desembolso de un crédito y los ingresos petroleros; por tal motivo, cada vez que ocurre una caída del

¹³ Constitución de la República del Ecuador, artículo 271 y 272

precio del petróleo, las asignaciones a los Gobiernos Autónomos Descentralizados se ven afectadas debido a la participación presupuestaria del 10% de los ingresos no permanentes.

Los recursos financieros que reciben los Gobiernos Autónomos Descentralizados por parte del gobierno central deben ser utilizados hasta un 30% para financiar gastos permanentes y un mínimo del 70% para gastos no permanentes.¹⁴ Entiéndase que los gastos permanentes de los GADS en su mayoría son los que corresponden a su operatividad, siendo uno de los más fuertes el correspondiente a la nómina de empleados, por eso la norma busca que sólo un máximo del 30% recibido por parte del gobierno central sean destinados a gastos operativos y que la mayoría se destine a inversión de obras.

3.3 ANTECEDENTES Y GENERALIDADES DE LAS DEVOLUCIONES DE IVA A LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS

Según Jean Jacques Rousseau en su obra “El Contrato Social”¹⁵ define la función del Estado como un ente político protector de los individuos de la sociedad, El Estado debe garantizar los derechos de cada uno de los miembros de la sociedad, lo que actualmente llamamos seguridad jurídica; pero así mismo, los ciudadanos deben dar algo a cambio, en esto consiste el contrato social, como individuo renuncio a ciertos derechos totales para que el Estado los administre en beneficio común de una sociedad.

¹⁴ Código Orgánico Organización Territorial Autonomía Descentralización COOTAD, artículo 198

¹⁵ Jean Jacques Rousseau, El Contrato Social, editado por elaleph.com, 1999
http://www.secst.cl/upfiles/documentos/01082016_923am_579f698613e3b.pdf

Para cumplir con este rol administrativo de brindar servicios públicos a sus administrados, el Estado recauda tributos, que en el Ecuador están constituidos por impuestos, tasas y contribuciones,¹⁶ esta recaudación debe ser justa, por eso se prefiere la utilización de impuestos progresivos como el Impuesto a la Renta el cual grava a los ingresos y su característica progresiva consiste en que a mayor ingresos, mayor tributo; sin embargo, hay que tener en cuenta que los impuestos indirectos si bien no tienen la característica progresiva; sino que por el contrario, recaen en el consumidor final, su recaudación es más simple. Plazas Vega¹⁷ argumenta que un sistema progresivo no necesariamente es aquel que más impuestos progresivos utiliza, el resalta la importancia recaudatoria del IVA como impuesto indirecto, y sostiene que la progresividad debe reflejarse en el sistema global que apliquen los estados.

Cuando la recaudación afecta a un contribuyente, puede originarse un pago indebido en el caso de que se pague un impuesto que no esté establecido legalmente¹⁸, o un pago en exceso, cuando se paga valores por tributos que están revestidos de legalidad, pero en mayor cantidad a lo establecido;¹⁹ en ambos casos, los contribuyentes tienen derecho a devolución de estos valores.

Ruiz de Castilla²⁰ explica las devoluciones de IVA como beneficios Tributarios que corresponden a tributos ya creados en la ley, sobre los cuales el legislador otorga un beneficio a ciertos grupos; en el caso de las devoluciones de IVA, observamos que en el Ecuador ese beneficio lo tienen las personas de tercera edad, discapacitados, exportadores, sector público, etc. el presente estudio se enfoca en las instituciones

¹⁶ Código Tributario, artículo 1

¹⁷ Plazas Vega, El IVA en los servicios, 1993, editorial Temis, Colombia.

¹⁸ Código Tributario, artículo 122

¹⁹ Código Tributario, artículo 123

²⁰ Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. (2013). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. *Foro Jurídico*, (12), 136-148. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13808>,

públicas y se procede a analizar cómo ha evolucionado la normativa tributaria en este ámbito.

Mediante la Ley de Equidad Tributaria creada en diciembre del 2007, el artículo 109 de esta ley incluye a continuación del numeral nueve del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno - artículo que se refiere a las transferencias e importaciones con tarifa cero - lo siguiente:

“...10. Los que adquieran las instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta...”

La norma anteriormente citada involucraba a los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS, es decir, las adquisiciones de bienes y servicios que realizaban estas instituciones eran gravadas con tarifa cero por ciento; aquí observamos un efecto diferente, ya que el hecho de que no se grave el impuesto, no es lo mismo que un beneficio tributario, en la primera se elimina por completo la obligación de pagar el impuesto; mientras que en la segunda, se paga y luego se realiza un reclamo administrativo para obtener la devolución, esta situación de transferencias gravadas con tarifa cero por ciento para el sector público ya había existido en la legislación tributaria ecuatoriana de 1989; sin embargo, fue eliminada en 1999 mediante la Ley 24-99 o Ley para la Reforma de Finanzas Públicas²¹, por lo que a partir del año de 1999 las instituciones públicas pagaron IVA en todas sus adquisiciones de bienes y servicios y así se mantuvo hasta el 2007 donde se crea la Ley de Equidad Tributaria y vuelven a gravar tarifa cero por ciento dichas adquisiciones realizadas por instituciones públicas y empresas públicas, siempre y cuando sus ingresos sean exentos del Impuesto a la Renta;

²¹ , Eddy De La Guerra Zuñiga, 2012, El Régimen Tributario Ecuatoriano. Página 211

se entiende que al no pagar IVA, consecuentemente desaparece la figura de la devolución de IVA.

Esta figura implementada en el 2007 duró poco tiempo y como de costumbre el gobierno ecuatoriano realizaba constantes modificaciones a la normativa tributaria, y muchas veces a través de leyes poco convencionales, así es como el 16 de octubre del 2009 se crea la Ley Orgánica de Empresas Públicas LOEP y en su disposición final segunda que trata sobre las reformas y derogatorias, en la disposición 1.1.2.4 se elimina el numeral 10 del artículo 55 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es decir, las adquisiciones de bienes y servicios realizadas por instituciones y empresas públicas dejan de ser transferencias gravadas con tarifa cero por ciento, y en el mismo cuerpo legal, en la misma disposición final segunda, específicamente en la 1.1.2.12, se dispone agregar a continuación del artículo 73 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, un artículo innumerado donde se reconoce el derecho a la devolución de IVA que tendrían las entidades y organismos del sector público y empresas públicas por el IVA pagado en sus adquisiciones de bienes y servicios.

Conforme a lo expresado, observamos que mediante la Ley Orgánica de Empresas Públicas LOEP del 2009, por un lado se volvió a que las Instituciones del Estado paguen IVA en sus adquisiciones, y por otro lado se les incluye el derecho de que dicho IVA pagado tenga derecho a devolución, luego esta norma es reformada en el 2011 mediante el artículo 8 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Recursos del Estado²² el cual modifica el artículo innumerado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, agregando a las universidades y escuelas politécnicas, al beneficio de la figura de devolución de IVA y elimina la posibilidad de que el Ministerio

²² Registro Oficial 583 del 24 de noviembre del 2011.

de Finanzas provea de fondos al Servicio de Rentas Internas para que realice tal acreditación, manteniéndose mencionado artículo innumerado sin cambio hasta el 2018, donde mediante la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones Generación de Empleo, en su artículo 35, numeral 20 dispone que al final del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se agregue que las asignaciones que deba realizar el Ministerio de Finanzas, sean realizadas a través de mecanismos ágiles; Además, invoca los principios de simplicidad administrativa y eficiencia.

Esta modificación no afecta la esencia de la norma jurídica, y a criterio del autor se realiza con el ánimo de calmar un poco a los acreedores de las devoluciones de IVA, que para la fecha de agosto del 2018 se encontraban impagas; sin embargo, se considera esta modificación y letra muerta, porque nunca se cumplió con los mecanismos ágiles; además, dicha modificación no cumplió con el objetivo de solucionar los atrasos en el pago de las devoluciones de IVA por parte del gobierno central a los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS.

Para efectos de cumplir con lo establecido en la norma citada, el Servicio de Rentas Internas emitió la resolución NAC.DGERCGC12-00106 del 9 de marzo del 2012, creando el procedimiento para la verificación de los valores equivalentes al Impuesto al Valor Agregado IVA, pagado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados y universidades y escuelas politécnicas públicas, a efectos de que estos valores sean informados de parte de Servicio de Rentas Internas al Ministerio de Finanzas, para el inicio del respectivo proceso de asignación presupuestaria, de conformidad con la ley.

Este manual de procedimientos dispone entre otras cosas lo siguiente:

La solicitud de verificación se efectuará por periodo mensual, previo a su presentación, los petitionarios deberán encontrarse inscritos en el Registro Único de Contribuyentes, en estado activo, y haber presentado la declaración de IVA y anexo transaccional correspondiente al periodo solicitado.²³

El artículo 4 del procedimiento establecido por el Servicio de Rentas Internas SRI. Indica que la solicitud se presentará de acuerdo al formato publicado en el portal web www.sri.gob.ec, en cualquiera de las ventanillas de las oficinas del SRI a nivel nacional, cumpliendo además con los requisitos que se detallan a continuación:

- Presentar reporte impreso obtenido del aplicativo de prevalidación, de generarse errores en la validación de los respectivos comprobantes de venta se presentarán copias certificadas de los mismos y, de ser procedente, se acompañarán los correspondientes comprobantes de retención.
- La solicitud deberá estar firmada por el representante legal de la entidad solicitante o apoderado, de ser el caso.
- Presentar, por una sola vez, copia a color de la cédula de ciudadanía del representante legal o apoderado, de ser el caso.
- Presentar copia simple del documento legalizado que justifique la calidad de representante legal o copia notariada del poder, de tratarse de un apoderado.
- Adjuntar un listado en formato Excel (impreso y medio magnético) conforme al formato publicado por el SRI en el portal web, donde se detallarán los comprobantes de venta que sustenten su petición y el valor

²³ Resolución Servicio de Rentas Internas SRI, NAC-DGERCGC12-00106, artículo 2

total del IVA pagado y declarado, por el cual se solicita la verificación, mismo que deberá estar firmado por el representante legal o apoderado y contador. Además, todos los comprobantes de venta deben estar correctamente registrados en el anexo transaccional.

En el procedimiento objeto de análisis también se expresa que el Servicio de Rentas Internas se pronunciará mediante el correspondiente acto administrativo, y seguidamente informará al Ministerio de Finanzas sobre el contenido de referido acto administrativo, a efectos del inicio del proceso de asignación presupuestaria.²⁴

Estos constituyen los puntos más relevantes de la resolución SRI-NAC-DGERCGC12-00106 donde se detalla el procedimiento a seguir por parte de la administración tributaria para la verificación de los valores con derecho a devolución de IVA. El procedimiento es sencillo y sin mayor complicación en la preparación de información por parte de los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS, quizás en las instituciones pequeñas como las Juntas Parroquiales, se puedan presentar ciertos inconvenientes por falta de personal capacitado, pero en términos generales el trámite es simple.

²⁴ Resolución Servicio de Rentas Internas SRI, NAC-DGERCGC12-00106, artículo 6.

4. ANALISIS DEL ATRASO EN LOS PAGOS POR CONCEPTO DE DEVOLUCIÓN DE IVA, POR PARTE DEL GOBIERNO CENTRAL, A LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS.

Los Gobiernos Autónomos Descentralizados al momento de presupuestar el IVA que van a pagar por concepto de adquisición de bienes y servicios, lo registran en una cuentas de egresos o gastos y la contrapartida de este rubro en una cuenta de ingresos que se constituye por los valores por concepto de devolución de IVA que se van a recibir por parte del gobierno central, lo cual como ya se expuso en el capítulo anterior, es un derecho consagrado en la ley que al estar debidamente presupuestado tanto en los ingresos como en los gastos, no debería constituir ningún problema; sin embargo, hay que tener en cuenta que desde el punto de vista de la ejecución del flujo de efectivo si presenta un problema de liquidez para los GADS; puesto que primero, se realizan los pagos de IVA a los proveedores de bienes y servicios, luego estos valores se detallan en la declaración de IVA al mes siguiente, se realiza anexo transaccional simplificado al mes subsiguiente, y una vez cumplido con estos dos requisitos se puede presentar la solicitud de devolución del IVA al Servicio de Rentas Internas; en la resolución NAC-DGERCGC12-00106 que se creó para efecto de regular la devolución de IVA a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, si bien establece que la administración tributaria emitirá una resolución que será dirigida al Ministerio de Finanzas para que proceda con la asignación presupuestaria y pago, nunca establece un plazo para emitir dicha resolución; en tal sentido, se recurre a lo que estipula el Código Tributario respecto a los plazos para resolver, donde se menciona que las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles contados desde el día hábil siguiente de la presentación del reclamo,²⁵ es decir, que desde el momento en que el Gobierno Autónomo

²⁵ Código Tributario, artículo 132.

Descentralizado desembolsa el IVA pagado a sus proveedores por concepto de adquisición de bienes y servicios, hasta que la administración tributaria emite resolución a favor de devolución de IVA por ese determinado mes, pueden transcurrir entre 6 y 8 meses, y todo esto apegado a la ley. Para tener un mejor entendimiento se presenta el siguiente gráfico.

Tiempo de recuperación del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios

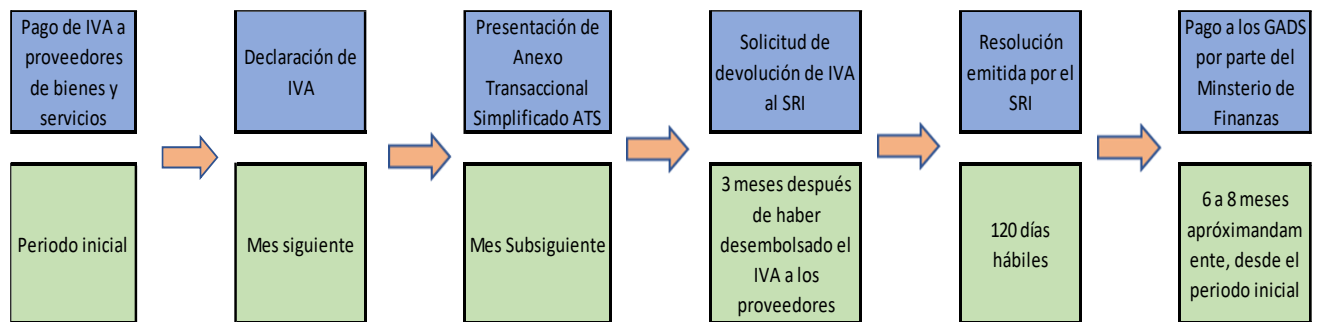


Gráfico 1.- Elaborado por el Autor.

Para el flujo de efectivo de cualquier institución este mecanismo consagrado en la normativa vigente ya constituye un perjuicio que debería ser revisado en aras de mejorar las finanzas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS, y si a esto le añadimos una demora en la entrega de los valores por parte del Ministerio de Finanzas, obtenemos una situación más agravada desde el punto de vista financiero, complicando la ejecución presupuestaria y por ende con el cumplimiento de distintas obligaciones financieras que tengan los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS, ya sean pagos de planillas o de empréstitos.

En el caso puntual de empréstitos, la mayoría de los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS ha recurrido al Banco de Desarrollo del Ecuador BDE con el fin de obtener financiamiento para la ejecución de obras locales, entendiéndose que este banco pertenece al estado ecuatoriano; sin embargo, no existe normativa que permita cruzar valores adeudados entre los GADS y el gobierno central, esto debido a que el Ministerio de Finanzas constituye una persona jurídica diferente al Banco de Desarrollo, en consecuencia no se puede aplicar la compensación de valores adeudados, método que constituye una de las formas para extinguir obligaciones²⁶ consagrada en el artículo 1671 del código civil ecuatoriano, a pesar de que ambas instituciones pertenecen al gobierno ecuatoriano e incluso el presidente del directorio del Banco de Desarrollo del Ecuador BDE es el Ministro de Finanzas.²⁷

Los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS mensualmente deben pagar al Servicio de Rentas Internas los valores recaudados en calidad de agentes de retención; sin embargo, tampoco pueden cruzar estos valores con los adeudados por concepto de devolución de IVA ya que no está previsto en la ley; pero en este caso puntual, si existe un antecedente histórico mediante el cual los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS pudieron cumplir sus obligaciones con el SRI con papeles de deuda pública que recibieron por parte del gobierno central.

Como ya se mencionó, en el 2016 se originó una caída en el precio del barril del petróleo y sumado a esto el terremoto de Manabí en abril del mismo año, ocasionó una crisis económica en el País, que como consecuencias impidieron el cumplimiento de obligaciones financieras por parte del estado central a proveedores y a los Gobiernos

²⁶ Código Civil Ecuatoriano, artículo 1583.

²⁷ Decreto de Reorganización del Banco de Desarrollo Ecuatoriano, Registro Oficial 867 del 30 de diciembre del 2015, artículo 9

Autónomos Descentralizados, tanto en el pago de asignaciones mensuales como en el pago de devoluciones de IVA. Entre una de las medidas que tomó el gobierno en esa época, fue la emisión de Títulos del Banco Central TBC los cuales no son otra cosa que papeles de deuda a corto plazo y tenían la particularidad de que podían ser utilizados para pagar deudas al Servicio de Rentas Internas.²⁸

Mediante oficio MINFIN-SRF-2017-0032-0 del 16 de enero del 2017, el Subsecretario de Relaciones Fiscales del Ministerio de Finanzas se dirige al presidente del Consorcio de Gobiernos Autónomos Provinciales del Ecuador CONGOPE para establecer los lineamientos mediante los cuales se firmarían convenios con los GADS provinciales, a efectos de cancelar el 50% de la cuota del mes de enero del 2017 por concepto de asignación, conforme al Modelo de Equidad Territorial a través de Títulos del Banco Central TBC.²⁹

Los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS que recibieron estos papeles de deuda pudieron compensar con la administración tributaria los valores que mensualmente debían cancelar por concepto de retenciones de impuestos; sin embargo, no podían utilizarse para pagar deuda al Banco de Desarrollo del Ecuador BDE, otra opción era negociarlo en bolsa, pero en ese tipo de negociaciones siempre va a existir un descuento, y no existe una normativa que permita a una institución pública a establecer un margen de descuento para el manejo de papeles de deuda, por lo que este valor de descuento podría interpretarse como mal manejo de fondos públicos y es muy riesgoso para el funcionario que afronte esta negociación justificar esos descuentos a los organismos de control, como la Contraloría General del Estado. Estos títulos valores se podían utilizar para pagar

²⁸ Resolución del Servicio de Rentas Internas NAC-DGERCGC16-00000010 del 7 de enero del 2016, Normas para el pago de obligaciones tributarias y fiscales administradas por el Servicio de Rentas Internas, mediante Título del Banco Central TBC.

²⁹ Documentos que se encuentran en el Anexo 1

deuda a proveedores, y estos últimos son los que acuden al mercado bursátil y conviertan en efectivo estos papeles afrontando el castigo que imponga el mercado.

Los títulos en mención son deuda pública y el gobierno central no sólo los emitió para cubrir obligaciones con los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS, sino que se emitieron por diferentes motivos, quizás hasta se abusó de este mecanismo, pensar que mediante la emisión de bonos se podría solucionar la problemática del incumplimiento de pago de los valores por concepto de devolución de IVA a los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS es un error, ya que esto implica creación de deuda pública, y crear una deuda para pagar otra deuda no tiene mucha lógica financiera, es como que un individuo común pida un crédito a una tarjeta de crédito para pagar otra tarjeta de crédito, sólo se obtendría una especie de novación de créditos, pero a la larga es un complicado círculo vicioso; sin embargo, se considera prudente la posibilidad de compensar deudas, ya que es un panorama injusto que el gobierno central si se pueda atrasar con sus obligaciones a los Gobiernos Autónomos Descentralizados sin ni siquiera reconocer un interés por esos valores, mientras que estos últimos si deben procurar pagar puntualmente sus obligaciones al Servicio de Rentas Internas SRI y Banco de Desarrollo del Ecuador BDE, ya que en caso de atraso, se cargan intereses por incumplimiento; además, el pago de ese interés es observado por los organismos de control como la Contraloría General del Estado como un mal manejo económico de los recursos de la institución o mala planificación financiera, pudiendo llegar a emitir glosas a los funcionarios encargados de las áreas financieras de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, cuando en realidad el problema financiero se origina desde el gobierno central.

El gobierno Central con el ánimo de cumplir con las obligaciones pendientes con los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS el 16 de enero del 2017 se crea el

convenio interinstitucional para administración de fondos entre el Ministerio de Finanzas y el Banco de Desarrollo del Ecuador BDE, estos convenios se firmaron para cada categoría de Gobierno Autónomo Descentralizado, entiéndase gobiernos provinciales, municipales, y justas parroquiales. Todos se manejan bajo el mismo esquema, lo único que cambia es el valor adeudado por parte del Ministerio de Finanzas a las diferentes categorías de gobiernos descentralizados, en la presente tesis analizaremos el convenio referente a los gobiernos provinciales.

En dicho convenio en la cláusula cuarta, se establecen obligaciones a ambas partes, por un lado, el Ministerios de Finanzas se obliga a transferir los fondos necesarios al Banco de Desarrollo del Ecuador BDE, y por otro lado, el Banco se obliga a entre otras cosas, lo siguiente:

“4.2.1 Calificar y aprobar los financiamientos para operativizar la entrega de recursos a favor de los GAD (provinciales, municipales, parroquiales) para que en el ámbito de sus competencias ejecuten los proyectos de inversión priorizados por los GAD. La aprobación de los financiamientos le corresponde a la Gerencia General.”

Por otro lado, se dispone:

“4.2.3 Entregar los recursos a los GAD (provinciales, municipales, parroquiales) acorde al siguiente detalle:

4.2.3.1 El 20% a la suscripción del respectivo convenio de asignación o de financiamiento.

4.2.3.2 El 20% a la presentación de los respectivos contratos y garantías de ley.

4.2.3.3 El 30 % cuando exista un 50% de ejecución de los proyectos.

4.2.3.4 El 30% restante, a la presentación de las actas de entrega recepción.”

Respecto a mencionado convenio, el autor realiza los siguientes comentarios:

- El gobierno central impuso a los Gobiernos Autónomos Descentralizados la firma de convenios con el Banco de Desarrollo Ecuatoriano BDE con el fin de cumplir una deuda que para los GADS ya era líquida y de plazo vencido. Es decir, el deudor le impone las condiciones al acreedor para el pago.
- Los Gobiernos Autónomos Descentralizados deben presentar proyectos de obras al Banco de Desarrollo del Ecuador BDE para que este último apruebe un financiamiento no reembolsable, lo cual carece de lógica financiera y sentido común, ya que los valores adeudados corresponden a rubros previamente incluidos en presupuestos de las instituciones como ingresos que debieron recibir y crearon una contrapartida de gastos para los mismos, es decir, que probablemente lo ligaron a proyectos que a la firma del convenio ya estaban en ejecución y probablemente impagos por la falta de liquidez; por lo cual, crear un proyecto nuevo y esperar que sea aprobado por el Banco de Desarrollo del Ecuador BDE constituye un trámite engorroso innecesario y con falta de legalidad, puesto que los valores adeudados por el Ministerio de Finanzas debían ser pagados a los Gobiernos Autónomos Descentralizados sin ningún tipo de condicionamiento.
- Además de la condición ilegal de presentar proyectos al Banco de Desarrollo del Ecuador BDE, el convenio establece que los pagos sean realizados por partes, le dan un tratamiento de crédito no reembolsable a una deuda que mucho antes de la instrumentación del convenio debió ser cancelada en su totalidad.

Este convenio se lo denominó FINGAD y a través de este, el Ministerio de Finanzas dio por cumplida las obligaciones con los Gobiernos Autónomos Descentralizados respecto a asignaciones mensuales atrasadas, valores de devoluciones de IVA pendientes, y rubros por concepto de competencias especiales. Es decir, contablemente el Ministerio de Finanzas daba de baja esa deuda por pagar, pero el estado financiero contable no es igual al flujo de caja o efectivo, es decir, las cuentas de los Gobiernos Autónomos descentralizados, continuaban ilíquidas, sólo que ahora tenían un convenio con el Banco de Desarrollo del Ecuador, que les otorgaba cierta esperanza de algún día cobrar los valores adeudados.

Dentro del mencionado convenio se detallan los valores adeudados a los gobiernos provinciales por parte del Ministerio de Finanzas, y se puede apreciar que con corte a diciembre del 2017 el gobierno central adeudaba 138 millones de dólares sólo a los gobiernos provinciales, siendo el rubro de devoluciones de IVA el más alto por 70 millones de dólares,³⁰ teniendo en cuenta que las devoluciones de IVA se realizan con cortes mensuales, hay que tener presente dos cosas:

1. Que los valores tengan corte diciembre 2017, no implica que se encuentre incluida la devolución de IVA correspondiente al mes de diciembre del 2017; sino que, incluye las resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas hasta la fecha de diciembre del 2017, y como ya analicé anteriormente, esta resolución se puede emitir entre 6 y 8 meses posteriores al mes durante el cual se realizaron por pagos de IVA; es decir, que las resoluciones de diciembre 2017 bien podrían corresponder a los meses de abril, mayo o junio del mismo año.

³⁰ Documentos Adjuntos en el Anexo 1

2. Al pasar el tiempo, mensualmente se incrementa una solicitud de devolución de IVA y una resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas, por lo que la deuda se incrementa de forma mensual.

Este incremento mensual de la deuda correspondiente a las devoluciones de IVA y la falta de liquidez del gobierno, ocasionó que se firme un nuevo convenio denominado FINGAD II en agosto del 2018, y en el caso de las devoluciones de IVA, incluía el valor adeudado por el Ministerio de Finanzas a julio del 2018.

Este nuevo convenio no daba por terminado el anterior, sino que ambos, FINGAD I y FINGAD II mantenían vigencia por mismos conceptos de deuda, pero correspondientes a diferentes periodos de tiempo.

Mediante circular DE-2018-0101-C de fecha 02 de octubre del año 2018 emitida por el CONGOPE, se dio a conocer a los Prefectos provinciales, la firma del convenio FINGAD II.³¹

Este convenio FINGAD II mantenía las mismas características del anterior, esto es, que los Gobiernos Autónomos Descentralizados firmen convenios individuales con el Banco de Desarrollo del Ecuador BDE con el fin de presentar proyectos y mediante créditos no reembolsables, recuperar los valores adeudados.

El primer convenio FINGAD fue un verdadero atropello a los derechos de los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS en calidad de acreedores, pero para agravar más la situación, el gobierno central al no contar con liquidez, procede crear nuevos convenios con el ánimo de limpiar su deuda desde un punto de vista contable, ya que a la firma de cada convenio, el Ministerio de Finanzas daba de baja esas cuentas por

³¹ Documentos adjuntos en el Anexo 2.

pagar, una especie de maquillaje contable para mejorar las cuentas ante organismos internacionales; sin embargo, la deuda seguía vigente al igual que el perjuicio económico para los Gobiernos Autónomos Descentralizados. El gobierno abusó tanto de este mecanismo que como ya observamos, emitió el FINGAD II, y aunque parezca mentira, en enero del 2020 emitió un nuevo convenio denominado FINGAD III donde se incluyen las obligaciones pendientes a diciembre del 2019.

En definitiva, para los Gobiernos Autónomos Descentralizados estos convenios FINGAD I, FINGAD II y FINGAD III en ningún momento cumplieron con el objeto de su creación que era cumplir con las obligaciones adeudadas, entre ellas, las devoluciones de IVA, y su fracaso se debe a la engorrosa condición de presentar proyectos para la aprobación del Banco de Desarrollo del Ecuador BDE volviéndolo un trámite tedioso. Además, que el estado no tenía liquidez; es decir, que el Banco estatal no iba a poner recursos propios sino que iba a administrar los recursos que el Ministerio de Finanzas le transfiera para el caso; a criterio del autor, todo esto fue un mecanismo carente de legalidad donde se desconocieron los derechos del acreedor con la única intención de ganar tiempo y esperar que las condiciones del país mejoren y poder cumplir con la deuda en la realidad ocurrió lo contrario y la situación económica no mejoró, por lo que incurrieron en la creación de nuevos convenios que carecen de recursos para cumplir con los mismos.

En realidad el problema es económico, simplemente el gobierno central no tiene recursos en sus arcas fiscales para cumplir con los valores que por ley de le corresponden a los Gobiernos Autónomos Descentralizados; sin embargo, pese al fracaso de los convenios denominados FINGAD, el Ministerio de Finanzas ha realizado abonos a sus obligaciones con diferentes GADS, por lo cual no existe una cifra oficial exacta del total

de valores adeudados, eso correspondería analizarlo particularmente en cada GAD ya sea provincial, municipal o junta parroquial.

Un caso que trascendió a la opinión pública fue la acción de protección que planteó el Municipio de Guayaquil para recuperar 104 millones de dólares adeudados por parte del Ministerio de Finanzas correspondientes a devoluciones de IVA pendientes desde junio del 2017, ante lo cual, el Juez de lo Civil José Miguel Ordoñez el día 24 de enero del 2020 falló a favor del cabildo porteño y dispuso que en el término de 72 horas se cumpla con el pago,³² el coordinador jurídico del Ministerio de Finanzas alegó que no se violó ningún derecho constitucional por parte del gobierno central y que los valores no cuadran porque el ministerio registra un valor aproximado a los 83 millones de dólares, aduciendo que la diferencia se encuentra dentro de los ya anteriormente analizados convenios FINGAD.

El siete de febrero del 2020 en sesión extraordinaria del consejo cantonal de Guayaquil, se anunció que el Ministerio de Finanzas ya había cumplido con la transferencia de 104 millones de dólares por concepto de IVA no devuelto, este valor cubre los montos adeudados hasta septiembre del 2019, sin embargo, se manifestó que el Ministerio de Finanzas le propuso a la alcaldía que se quede con el 25% del dinero en efectivo, que otro 25% lo invierta en Certificados de Tesorería CETES a 90, 120 y 180 días, y que el 50% restante se invierta en bonos del Estado.³³

Más allá de la negociación de aceptar parte del dinero en bonos, lo importante de este caso lo constituye el reconocimiento de los derechos constitucionales que tienen los

³² Diario El Comercio, edición virtual del 24 de enero del 2020.

<https://www.elcomercio.com/actualidad/finanzas-municipio-guayaquil-accion-proteccion.html>

³³ Portal Web Primicias, <https://www.primicias.ec/noticias/economia/finanzas-transfiere-guayaquil-deuda-iva/>

Gobiernos Autónomos Descentralizados sobre las rentas del estado³⁴ y que estas sean predecibles, directas, oportunas y automáticas, tal como lo dispone el artículo 271 de la Constitución. Este fallo sienta un precedente para que otros Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS puedan ejercer sus derechos como acreedores y eliminar los convenios FINGAD I, II y III.

En la actualidad estamos empezando el mes de junio del 2020 y con la vivencia de la pandemia mundial COVID-19 o Coronavirus, el panorama económico no pinta nada bien, por lo que es muy probable que estos incumplimientos continúen; por lo cual, se vuelve importante encontrar un mecanismo mediante el cual el Estado cumpla la normativa tributaria y proceda con el pago correspondiente a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, ya plantear acciones de protección para cada GAD o por grupo de ellos no es un acto tan acertado, ya que evidentemente sin recursos financieros, por más sentencias que existan disponiendo el pago, si no hay dinero en la caja fiscal no se pagará, o por lo menos no a todos.

Todos los actos realizados por el gobierno central para solucionar el atraso de pago a los Gobiernos Autónomos Descentralizados no han dado los frutos esperados, por un lado, en el 2018 mediante la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones Generación de Empleo en su artículo 35, numeral 20 se dispuso lo siguiente:

“Al final del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73, agréguese el siguiente inciso: “Las asignaciones previstas en este artículo serán efectuadas a través de mecanismos ágiles en atención al principio de simplicidad administrativa y eficiencia.”

³⁴ Constitución de la República del Ecuador, artículo 270.

Pero añadir esta frase al artículo que regula las devoluciones de IVA a los Gobiernos Autónomos Descentralizados no influyó en nada, sólo quedó en buenas intenciones.

Por otro lado, el gobierno creó los convenios FINGAD I, II y III, pero ya analizó la improcedencia de los mismos; y es más, estos convenios en lugar de mejorar la situación contribuyen a empeorarla, volviendo más complicado a los Gobiernos Autónomos Descentralizados a conseguir los valores adeudados.

Es evidente que la razón principal de los atrasos es la falta de liquidez del gobierno central, y simplemente se incumple con mecanismos determinados en la ley para el pago de recursos económicos, así como se ha incumplido con los diferentes convenios creados para el efecto.

Determinar el impacto económico a nivel nacional es complicado porque no existe un informe publicado por parte del Ministerio de Finanzas, así que para obtener los datos se debe consultar a cada GAD, en el Ecuador existen 24 Gobiernos Provinciales; 221 Gobiernos Municipales; y, 823 Gobiernos Rurales. Sin embargo, el ministro de economía Richard Martínez acudió a la Asamblea Nacional el 29 de mayo del 2020, e informó que se adeudan a los GADS de todo el país alrededor de 550 millones de dólares, estos valores comprenden a las asignaciones presupuestarias mensuales y devoluciones de IVA.

Respecto a las devoluciones de IVA, indicó que el valor adeudado es de 194 millones y que existen saldos pendientes desde el 2017, estos rubros corresponden 175 millones a municipios, 14 millones a consejos provinciales, y 4 millones a juntas parroquiales.³⁵

³⁵ Fuente: Diario el Universo, <https://www.eluniverso.com/noticias/2020/05/29/nota/7855944/550-millones-asciende-deuda-gobierno-central-gads-asignaciones>

550 millones adeudados evidentemente afecta al funcionamiento de los GADS, esto limita su operatividad y cumplimiento de obra pública, por lo que al final, los más perjudicados son los ciudadanos.

El presente estudio se centra en las devoluciones de IVA, y más allá de determinar la cifra adeudada, lo importante es entender el porque de los atrasos, y que medidas se pueden tomar para evitarlos; estando en el 2020 y que existan valores pendientes correspondientes a meses del 2017, es un serio problema que amerita el estudio profundo para encontrar una solución.

En el siguiente capítulo se exponen las posibles modificaciones jurídicas que pueden contribuir a la solución de este problema.

5. PLANTEAMIENTOS DE POSIBLES SOLUCIONES A LA PROBLEMÁTICA ORIGINADA POR EL ATRASO DE LAS DEVOLUCIONES DE IVA A LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS.

Una vez analizada la problemática actual, se exponen posibles soluciones jurídicas al tema; sin embargo, hay que tener presente que cualquier cambio en la ley aplicará a lo venidero, por lo que la deuda actual debe ser cancelada ya sea en efectivo o bonos, o a su vez compensada por parte del gobierno central.

Entre las posibles soluciones planteadas y que se explicarán en profundidad, están la compensación como método para extinguir obligaciones entre las instituciones públicas; y, la posibilidad de volver a incluir a las transferencias de bienes y servicios que realicen las instituciones públicas dentro del grupo de transferencias gravadas con tarifa cero por ciento.

Si bien en el capítulo anterior se analizó que los actos realizados por el gobierno central fueron improcedentes jurídicamente hablando y que nunca cumplieron con su objetivo principal, si han existido propuestas para dar solución al problema pero a las mismas no les han otorgado la importancia del caso, la más importante de todas la constituye el proyecto de ley presentado por el bloque legislativo Partido Social Cristiano PSC – Madera de Guerreo el 02 de julio del 2019, el cual planteaba la siguiente:

“Artículo primero: agréguese al final del artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno el siguiente texto:

Excepcionalmente cuando el impuesto al valor agregado sea recaudado por entidades y organismos del sector público del Gobierno Central y Descentralizado, sus órganos desconcentrados y sus empresas públicas, universidades y escuelas politécnicas del país, actuando estos como agente de retención, los valores retenidos permanecerán en sus cuentas correspondientes y no se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas; al efecto, las entidades y organismos del sector público del Gobierno Central y Descentralizado, sus órganos desconcentrados y sus empresas públicas, las universidades y escuelas politécnicas del país, deberán notificar en la declaración y anexos los valores retenidos que no han sido depositados en la cuenta del Servicio de Rentas Internas para mantener el respectivo registro contable”

Este artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno trata sobre el sujeto activo del impuesto al valor agregado IVA y determina al Servicio de Rentas Internas SRI como sujeto activo del impuesto, en concordancia con lo que estipula el artículo 4 del Código Tributario, que en base a principio de reserva de ley determina que es la ley la que debe definir quién es el sujeto activo del impuesto.

¿Este proyecto de ley pretende compartir la calidad de sujeto activo del impuesto al valor agregado IVA, entre el Servicio de Rentas Internas y las diferentes entidades y organismos públicos, así como las universidades y escuelas politécnicas?

A criterio del autor, no, ya que el Servicio de Rentas Internas seguirá ejerciendo la calidad de sujeto activo y los organismos e instituciones si bien se quedan con lo recaudado, deberán presentar las declaraciones y anexos correspondientes al sujeto activo del impuesto para que este ejecute todas las medidas de control que le competen por ley.

Es simplemente una medida excepcional a los valores recaudados vía retención, recordemos que se puede actuar como agente de percepción y agente de retención, aquí la norma sólo hace referencia en el segundo caso, es lógico porque la mayoría de Gobiernos Autónomos Descentralizados no facturan IVA en sus servicios, cobran tasas, contribuciones e impuestos, todos estos ingresos exentos del Impuesto a la Renta y que no gravan IVA, sólo lo retienen cuando actúan en calidad de comprador en sus adquisiciones de bienes y servicios; sin embargo, es necesaria la aclaración del artículo que sólo aplica cuando se actúa como agente de retención porque puede darse el caso excepcional de una venta tarifa 12 % ya sea por una institución o empresa pública y en estos casos el IVA percibido deberá ser declarado y pagado de acuerdo a lo que disponga la ley y el reglamento.

El proyecto de Ley objeto de análisis contiene un segundo artículo que dispone lo siguiente:

“Artículo segundo. - agréguese en la parte final del artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno el siguiente texto:

Cuando el agente de retención sean las entidades y organismos del sector público del Gobierno Central y Descentralizado, sus órganos desconcentrados y sus empresas públicas, las universidades y escuelas politécnicas del país, retendrán el cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado IVA, los valores retenidos permanecerán en sus cuentas correspondientes y no se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas; al efecto, las entidades y organismos del sector público del Gobierno Central y Descentralizado, sus órganos desconcentrados y sus empresas públicas, las universidades y escuelas politécnicas del país, deberán notificar en la declaración y anexos los valores retenidos que no han sido

depositados en la cuenta del Servicio de Rentas Internas para mantener el respectivo registro contable”

En el primer artículo se establece que los valores por concepto de retención de IVA se mantendrán en las instituciones en lugar de pasar a cuentas del Servicio de Rentas Internas y en este segundo artículo se dispone que ese porcentaje de retención será del 100% del IVA pagado, aquí la situación se asemeja a que las adquisiciones que realicen las instituciones públicas sean gravadas con tarifa cero por ciento de IVA, puesto que físicamente no existe movimiento de dinero, es sólo contable.

Como ya se explicó anteriormente los Gobiernos Autónomos Descentralizados presupuestan el IVA que van a pagar a sus proveedores de bienes y servicios con el IVA que les será devuelto por el gobierno central, y se explicó que ya en ese mecanismo existía un perjuicio para los GADS por el desfase de tiempo de entre 6 a 8 meses que se tardaban en recuperar el IVA pagado; al retener el 100% del IVA, si bien constará en las facturas de los proveedores y en la contabilidad de las instituciones públicas, no existirá un desembolso de dinero, y al indicar que lo retendrán en sus arcas ya no procede la devolución de IVA, de hecho en el proyecto de ley objeto de análisis se propone como reforma derogatoria la eliminación del artículo innumerado siguiente al artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que es el que reconoce el derecho a la devolución de IVA a los Gobiernos Autónomos Descentralizados. Todo esto, tal cual como si la tarifa fuera 0%, es decir, tendría el mismo efecto monetario.

Se considera que este proyecto de ley es muy bueno, y es lo más rescatable que autoridades gubernamentales han realizado por esta problemática; sin embargo, se recomienda modificar ciertos puntos importantes, pero previo a esas modificaciones

se analizará la compensación de obligaciones entre instituciones públicas y los efectos de volver a incluir a las transferencias de bienes y servicios que realicen las instituciones públicas dentro del grupo de transferencias gravadas con tarifa cero por ciento.

5.1. LA COMPENSACIÓN ENTRE INSTITUCIONES PÚBLICAS.

La compensación es un método para extinguir una obligación consagrada en el artículo 1583 de nuestro código civil, y el artículo 1671 del mismo cuerpo legal la define como:

“Cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas, del modo y en los casos que van a explicarse”

El primer requisito es que las personas sean deudoras una de otra, aquí muchos argumentarán que el Servicio de Rentas Internas, el Banco de Desarrollo del Ecuador y el Ministerio de Finanzas son personas jurídicas diferentes y como la deuda con los Gobiernos Autónomos Descentralizados la mantiene el Ministerio de Finanzas, mal se podría aplicar la compensación con deudas que mantengan los GADS con el Servicio de Rentas Internas o con el Banco de Desarrollo del Ecuador.

Se debe tener presente que todas estas instituciones pertenecen al gobierno central, incluso el Servicio de Rentas Internas responde al comité de política tributaria que es presidido por el Ministro de Finanzas³⁶, así mismo dicha dignidad preside el

³⁶ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, artículo 3

directorio del Banco de Desarrollo del Ecuador. Además, existen antecedentes jurídicos de la compensación entre instituciones públicas.

En primer lugar, tenemos el acuerdo ministerial 125 del 20 de noviembre del 2017 del Ministerio de Economía y Finanzas, donde se expide las normas técnicas para el sistema de liquidación y extinción de obligaciones entre entidades del sector público. Sin embargo, este acuerdo ministerial regula la compensación entre instituciones públicas que orgánicamente pertenecen al gobierno central.

En segundo lugar, tenemos a la Ley para la optimización y eficiencia de trámites administrativos creada el 23 de octubre del 2018, y en su artículo 13 dispone la creación de un sistema de compensación en los siguientes términos:

“Créase el sistema de compensación fiscal como un instrumento que permite compensar o extinguir, de forma total o parcial, las obligaciones tributarias vencidas adeudadas a la Administración Pública Central contra deudas que mantenga ésta con personas naturales o jurídicas de derecho privado que sean proveedores de bienes y/o servicios del sector público.”

El estado ecuatoriano, así como mantiene una deuda con los Gobiernos Autónomos Descentralizados GADS, también ocurre lo mismo con sus contratistas, y mediante el artículo citado les da la posibilidad de compensar estas obligaciones con deudas que mantengan dichos contratistas con el Servicio de Rentas Internas.

A esta norma se le deberían modificar dos cosas; la primera, el hecho de incluir a las instituciones públicas como los GADS dentro de dicho sistema compensatorio; y segundo, el tema de obligaciones tributarias vencidas, ya que estas son las consideradas impagas por los contribuyentes y por ende han generado ya un interés y una multa, cuando la realidad es que los contratistas en calidad de contribuyentes

mantienen obligaciones tributarias mensuales por concepto de IVA y anuales por el Impuesto a la Renta (sólo por mencionar los dos impuestos principales); entonces, si el gobierno le adeuda planillas, deberían tener la oportunidad de compensar con la Administración Tributaria dentro del periodo de exigibilidad del pago, y no únicamente cuando está ya se encuentre vencida con generación de valores adicionales como el interés y la multa.

Lo importante de este artículo es que se configura una compensación entre personas que no son deudoras entre sí, como los contratistas del estado y el Servicio de Rentas Internas; sin embargo, se reconoce la figura del Estado Central detrás del Ministerio de Economía y Finanzas así como de la administración tributaria, y se procede a dar paso a la compensación fiscal, este mismo mecanismo deberían aplicarlo a favor de los Gobiernos Autónomos Descentralizados para que mensualmente puedan compensar lo que les adeuda el Ministerio de Finanzas, ya sea por asignación mensual, devolución de IVA o pago de una competencia extraordinaria, con los valores que los GADS mensualmente deben pagar al Servicio de Rentas Internas por su actuación como agente de retención.

Similar mecanismo de compensación debería permitirse con los valores adeudados por los Gobiernos Autónomos Descentralizados al Banco de Desarrollo del Ecuador, hay que tener claro que el banco estatal en la mayoría de los casos administra recursos de organismos internacionales como el Banco de Desarrollo de América Latina CAF, por lo que compensar deudas y por ende no recibir recursos de los GADS, les imposibilitaría cumplir con el organismo internacional; sin embargo, en la creación de los convenios FINGAD se dispone que el Ministerio de Finanzas transferirá los recursos necesarios al Banco de Desarrollo del Ecuador para que este

los administre, en tal sentido, bien podría implementarse un sistema compensatorio utilizando dichos recursos.

El problema, es que dichos recursos nunca existieron, de ahí el fracaso de los convenios FINGAD, pero no se puede trasladar la crisis del gobierno central a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, es por esto que bien podría implementarse sistemas compensatorios tanto con la administración tributaria, como con el banco estatal.

Esta compensación planteada no resuelve del todo el problema, porque la deuda por cubrir a los Gobiernos Autónomos Descentralizados es aún mayor, pero si constituye un recurso importante para en algo aliviar la carga financiera de los GADS. Además, bien podría actuar complementariamente a las reformas a la ley de régimen tributario interno que se planteen. Por ejemplo, en el proyecto de Ley que planteó el bloque legislativo Partido Social Cristiano PSC – Madera de Guerrero, se refiere específicamente a las retenciones de IVA, entendiéndose que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta efectuadas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados deben continuar siendo pagadas mensualmente al Servicio de Rentas Internas, de tal manera que bien se podría, de ser el caso, compensar dichos valores con deudas del estado por concepto de asignaciones mensuales, constituyéndose así un claro ejemplo donde tanto el proyecto de ley como el sistema compensatorio tendrían vigencia jurídica, sin necesidad de excluirse mutuamente.

5.2. TRANSFERENCIAS DE BIENES Y SERVICIOS REALIZADAS POR INSTITUCIONES PÚBLICAS, GRAVADAS CON TARIFA 0%.

Esta situación no es nueva en la legislación ecuatoriana, ya había existido en la reforma tributaria de 1989; sin embargo, fue eliminada en 1999 mediante la Ley 24-99 o Ley para la Reforma de Finanzas Públicas, luego se la vuelve a implementar en la Ley de Equidad Tributaria creada en diciembre del 2007, y se la elimina el 16 de octubre del 2009 mediante la Ley Orgánica de Empresas Públicas LOEP.

Hay que aclarar que no es necesario que todas las transferencias realizadas por instituciones públicas graven tarifa cero por ciento de IVA, sino que más bien, deberían ser las instituciones mencionadas dentro del artículo innumerado siguiente al artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno; entre ellas, los Gobiernos Autónomos Descentralizados, los cuales son objeto de estudio de esta Tesis. El mencionado artículo innumerado no hace referencia a las empresas públicas que pertenecen a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, y aquí habría que hacer un análisis que bien podría ser objeto de otra tesis, para determinar si en realidad estas empresas públicas merecen el mismo tratamiento tributario que los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

El efecto de que las transacciones que realizan los Gobiernos Autónomos Descentralizados graven tarifa cero por ciento, consiste en que ya no tendrán que realizar un desembolso financiero para pagar ese IVA, ya sea una parte al proveedor o por concepto de retenciones pagadas al Servicio de Rentas Internas; consecuentemente, se elimina la figura de la devolución de IVA, el efecto es similar a lo planteado en el proyecto de ley del bloque legislativo Partido Social Cristiano PSC – Madera de Guerrero, sólo que ellos lo hacen mediante retención del 100% del IVA, y manteniendo esos fondos en las cuentas de los GADS.

El efecto económico es el mismo ya que en ambos casos no existiría movimiento de dinero; sin embargo, contablemente tendrían un manejo diferente, como punto a favor de mantener las transferencias como tarifa cero por ciento se observa el hecho de que ya no sería necesario la elaboración de anexos y reportes a la administración tributaria por las retenciones del 100% de IVA realizadas.

Como punto en contra para ambas posturas, está la pérdida de liquidez en la economía del país. Ya sea que se retenga el 100% del IVA o las transferencias que realicen los Gobiernos Autónomos Descentralizados graven tarifa cero por ciento, es dinero que se deja de inyectar al mercado, son millones de dólares que se dejarían de pagar a los diferentes proveedores, dinero que si bien es un impuesto y pertenece al estado, por la característica plurifásica del IVA se constituye en dinero líquido que circula en diferentes etapas de comercialización, generando un efecto multiplicador del dinero lo cual es beneficioso para la economía nacional.

5.3. MANTENER LOS RECURSOS POR CONCEPTO DE RETENCIÓN DE IVA, EN LAS CUENTAS DE LOS GADS, SIN MODIFICAR LOS PORCENTAJES DE RETENCIÓN VIGENTES; IMPLEMENTANDO SISTEMAS COMPENSATORIOS PARALELOS.

Esta propuesta nace del proyecto de Ley que planteó el bloque legislativo Partido Social Cristiano PSC – Madera de Guerrero, a la cual se recomiendan ciertas modificaciones.

Se considera importante mantener el hecho de que los Gobiernos Autónomos Descentralizados no transfieran los recursos retenidos por concepto de IVA a las

cuentas del Servicio de Rentas Internas, ya que como se analizó en su momento, esto no interfiere en absoluto en la calidad de sujeto activo del impuesto ejercida por la administración tributaria.

Sin embargo, se recomienda no modificar los porcentajes de retención que en la actualidad en términos generales están en 30% para adquisición de bienes y actividades de construcción, 70% adquisición de servicios, y 100 % honorarios profesionales y pagos efectuados mediante liquidación de compra de bienes y servicios, existiendo caos especiales, pero en todo caso se mantendrían acorde a la resolución SRI-NAC-DGERCGE15-00000284 del 31 de marzo del 2015.

¿Qué implicaría esto? Que por un lado los Gobiernos Autónomos Descentralizados evitan realizar desembolsos al Servicio de Rentas Internas mejorando su flujo de efectivo, y por otro lado se inyecta una parte de ese IVA a la economía del país al pagar una parte de ese IVA a los proveedores de bienes y servicios, y sobre esta diferencia se deberá realizar el trámite de devolución de IVA, por lo que se mantendría la vigencia jurídica del artículo innumerado siguiente del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno

Entonces únicamente se reformaría el artículo 62, incluyendo al final de este un párrafo donde se disponga que los valores retenidos por los GADS permanezcan en sus arcas, tal como lo planteó el bloque legislativo Partido Social Cristiano PSC – Madera de Guerreño, quedando el texto de la siguiente manera:

“Artículo primero: agréguese al final del artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno el siguiente texto:

Excepcionalmente cuando el impuesto al valor agregado sea recaudado por entidades y organismos del sector público del Gobierno Central y Descentralizado,

sus órganos desconcentrados y sus empresas públicas, universidades y escuelas politécnicas del país, actuando estos como agente de retención, los valores retenidos permanecerán en sus cuentas correspondientes y no se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas; al efecto, las entidades y organismos del sector público del Gobierno Central y Descentralizado, sus órganos desconcentrados y sus empresas públicas, las universidades y escuelas politécnicas del país, deberán notificar en la declaración y anexos los valores retenidos que no han sido depositados en la cuenta del Servicio de Rentas Internas para mantener el respectivo registro contable”

Al artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno no se le realizaría ninguna modificación, con el efecto de que se mantengan los porcentajes de retención actuales, y paralelamente se debe implementar los sistemas compensatorios ya explicados con anterioridad para que los Gobiernos Autónomos Descentralizados puedan compensar pagos tanto con el Servicio de Rentas Internas, así como con el Banco de Desarrollo del Ecuador.

La aplicación de las reformas planteadas, mejorará considerablemente las finanzas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, sin perjudicar la economía del país.

6. CONCLUSIONES.

- El Estado mantiene una deuda con los Gobiernos Autónomos Descentralizados por concepto de devoluciones de IVA, producto de un mal manejo de la política económica, traspasando los efectos de una crisis económica a los GADS.
- El sistema actual que utilizan los Gobiernos Autónomos Descentralizados para obtener los recursos por concepto de devoluciones de IVA, si bien no es engorroso, el plazo para resolver que tiene la Administración Tributaria es muy extenso, lo cual ya origina un problema en el flujo de efectivo de los GADS, ya que dentro de un escenario sin contratiempos se recupera el IVA luego de 6 a 8 meses después de haberlo pagado.
- La mayoría de Gobiernos Autónomos Descentralizados dependen en gran porcentaje de las asignaciones del gobierno central, evidenciando así la incapacidad administrativa de generar recursos propios por medio impuestos, tasas y contribuciones. Este hecho si bien agrava la crisis que se origina cuando el Estado incumple con las asignaciones gubernamentales y devoluciones de IVA, no es justificativo para perder el derecho de acceder a recursos que le pertenecen por ley.
- Se realizó una reforma en el 2018 mediante la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones Generación de Empleo, en su artículo 35, numeral 20 se dispuso agregar a continuación del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 73, la frase *"Las asignaciones previstas en este artículo serán efectuadas a través de mecanismos ágiles en atención al principio*

de simplicidad administrativa y eficiencia." Lo cual no tuvo ningún efecto práctico que beneficie a los Gobiernos Autónomos Descentralizados a recuperar el IVA adeudado.

- los convenios denominados FINGAD I, II y III, firmados entre El ministerio de economía y finanzas y el Banco de Desarrollo del Ecuador BDE; constituyen un perjuicio para los Gobiernos Autónomos Descentralizados, donde el deudor por medio de su poder político impone condiciones de pago al acreedor; y además, no cumple con esas condiciones.
- La actual situación económica del Ecuador, viviendo los efectos de la pandemia Covid-19 es un indicador de que existe una alta probabilidad de que el gobierno central continúe atrasándose con los valores que le corresponden por ley a los Gobiernos Autónomos Descentralizados.
- El motivo principal de los atrasos en los pagos de los valores por concepto de devoluciones de IVA a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, por parte del gobierno central, es crisis económica que ocasiona falta de liquidez, el problema se agrava cuando no se evidencia voluntad real para el cumplimiento del atraso, ocasionando que existan valores pendientes desde el 2017.
- Una deficiencia de la norma jurídica ecuatoriana que coadyuva a que esto ocurra, es el hecho de que no se encuentra regulada en la ley sanciones para los funcionarios que incumplan con los pagos.

- La falta de voluntad política de cumplir con los pagos atrasados a originado que los Gobiernos Autónomos Descentralizados asuman la crisis económica del país, el Gobierno Central traspaso los problemas de liquidez a los GADS, evidenciando un mal manejo del presupuesto general del Estado.
- Ante todo lo expuesto, resulta importante que se tome la iniciativa para implementar un mecanismo de pago efectivo, o en su defecto realizar las reformas legales necesarias para solucionar esta problemática.
- En esta tesis se plantearon algunas modificaciones legales que pueden contribuir a la solución de los valores atrasados, las cuales se profundizaron en el capítulo anterior, y se las incluye en las recomendaciones de este trabajo.

7. RECOMENDACIONES.

En el presente trabajo se presentaron diversos planteamientos para dar solución a la problemática originada por el atraso en el pago de las devoluciones de IVA al Gobierno Central.

Se analizó la posibilidad de que las adquisiciones realizadas por los Gobiernos Autónomos descentralizados vuelvan a gravar tarifa cero por ciento, lo cual en realidad solucionaría el problema, puesto que, al no pagar IVA a sus proveedores, automáticamente desaparece la necesidad de la devolución de IVA. Sin embargo, también se analizó el efecto económico negativo que esto ocasiona al dejar de inyectar dinero al mercado.

Por último, se planteó la propuesta que a criterio del autor sería la más eficiente, que nace de una modificación al proyecto de ley planteado por el bloque legislativo PSC-Madera de Guerrero, donde plantean que los GADS mantengan en sus cuentas los valores por concepto de retención de IVA en lugar de pasarlos a las cuentas del Servicio de Rentas Internas SRI, y que luego procedan a la retención del 100% del IVA, se comentó que esta propuesta tiene el mismo efecto de gravar con tarifa cero % las adquisiciones realizadas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados. Así que se recomienda que los GADS mantengan en sus cuentas los valores retenidos de IVA, pero que no exista modificación en los porcentajes de retención actuales.

De esta manera, los Gobiernos Autónomos Descentralizados mejorarán sus flujos de efectivo, ya que no tienen que desembolsar valores al Servicio de Rentas Internas, y continúan inyectando circulante al mercado, así se crea una situación de ganar – ganar, donde se busca beneficiar tanto al Estado Central como al seccional.

En este método, existe una diferencia entre el valor pagado de IVA y el valor retenido, sobre el cual se mantendría el derecho de devolución de IVA, y en caso de que el gobierno central se atrase con el pago del mismo, o se atrase en el pago de las asignaciones mensuales, o el pago correspondiente a alguna competencia en particular; se recomienda medida complementaria la implementación de un sistema compensatorio; mediante el cual, los Gobiernos Autónomos Descentralizados puedan compensar los valores que les debe el gobierno central con los valores que ellos deben pagar tanto al Servicio de Rentas Internas, como al Banco de Desarrollo del Ecuador BDE.

Los métodos recomendados no son excluyentes, por lo que se pueden implementar en conjunto con el fin de mejorar las finanzas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

8. BIBLIOGRAFÍA

Libros:

- Plazas Vega, (1993) El IVA en los servicios. Colombia, editorial TEMIS.
- Eddy de la Guerra Zuñiga,(2012) El Régimen Tributario Ecuatoriano. Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones.
- García Vizcaino (1999) Consideraciones Económicas y Jurídicas. Argentina Editorial Depalma.
- Jean Jacques Rousseau “El Contrato Social” editado por elaleph.com, 1999 http://www.secst.cl/upfiles/documentos/01082016_923am_579f698613e3b.pdf
- Álvaro R. Mejía Salazar (2011) Los Recursos Administrativos, naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria. Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Anwar Shah, (2008) Gestión Fiscal serie sobre sector público, buen gobierno, y responsabilidad y rendición de cuentas, Banco Mundial – Mayol ediciones.
- José Vicente Troya Jaramillo (2014) Manual de Derecho Tributario. Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Plazas Vega (2015) El Impuesto Sobre el Valor Agregado. Colombia, editorial TEMIS.

Leyes:

- Constitución de la República del Ecuador
- Código Tributario.
- Ley de Régimen Tributario Interno.
- Código Orgánico Organización Territorial Autonomía Descentralización.
- Código Civil Ecuatoriano.
- Ley de Equidad Tributaria.
- Ley Orgánica de Empresas Públicas LOEP.
- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Recursos del Estado.
- Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones Generación de Empleo.
- Ley de creación del Servicio de Rentas Internas.
- Ley para la optimización y eficiencia de trámites administrativos.
- Proyecto de ley presentado por el bloque legislativo Partido Social Cristiano PSC
– Madera de Guerreo, el 02 de julio del 2019

Decretos y Resoluciones:

- Decreto N. 118 R.O. 408, 1983
- Resolución SRI NAC DGERCGC15-0000000284 del 31 de marzo del 2015, Retenciones de IVA.
- Registro Oficial 695 del 28 de diciembre del 2018, Presupuesto General del Estado para el 2019
- Resolución SRI NAC.DGERCGC12-00106 del 9 de marzo del 2012
- Decreto de Reorganización del Banco de Desarrollo Ecuatoriano, Registro Oficial 867 del 30 de diciembre del 2015.

- Resolución SRI NAC-DGERCGC16-00000010 del 7 de enero del 2016.
- Acuerdo ministerial 125 del 20 de noviembre del 2017 del Ministerio de Economía y Finanzas, donde se expide las normas técnicas para el sistema de liquidación y extinción de obligaciones entre entidades del sector público.

Estudios y Publicaciones:

- Juan J. Paz y Miño Cepeda (2015) Historia de los Impuestos en Ecuador, 1ra edición digital SRI – PUCE.
- Hernán Batallas Gómez (2013) El actual modelo de descentralización en el Ecuador: un desafío para los Gobiernos Autónomos Descentralizados. Revista de Derecho No. 20, UASB – Ecuador.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. (2013). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. Foro Jurídico, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13808>
- Estadísticas de Recaudación del SRI período 2019, www.sri.gob.ec
- Diccionario Jurídico de Cabanellas.

Reportajes:

- Diario El Comercio, edición virtual del 24 de enero del 2020. <https://www.elcomercio.com/actualidad/finanzas-municipio-guayaquil-accion-proteccion.html>.
- Portal Web Primicias, <https://www.primicias.ec/noticias/economia/finanzas-transfiere-guayaquil-deuda-iva/>

9. ANEXOS

Anexo 1:

- Convenio interinstitucional de administración de fondos entre el Ministerio de Finanzas y el Banco de Desarrollo del Ecuador. Del 16 de enero del 2017.
FINGAD I
- Convenio modificatorio al convenio interinstitucional de administración de fondos suscrito entre el Ministerio de Finanzas y el Banco de Desarrollo del Ecuador. 14 de junio 2017.

Anexo 2:

- Convenio para la entrega de recursos a favor de los Gobiernos Autónomos Descentralizados provinciales del Ecuador, por parte del Ministerio de Finanzas.
Del 14 de agosto del 2018. FINGAD II