

GUÍA DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA PARA LAS SOCIEDADES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO DEL SECTOR EDUCATIVO DE LA CIUDAD DE CUENCA.

*Tesis previa a la obtención del Título de Diploma
Superior en Gestión Tributaria Empresarial*

CAMPOVERDE CAMPOVERDE CESAR FERNANDO
Ingeniero Comercial
Universidad de Cuenca

Dirigido por:

Ing. Fernando Oyervide Tello
Ingeniero Comercial
Catedrático de la Universidad Politécnica Salesiana.



Cuenca – Ecuador

CAPITULO I

ANÁLISIS DEL NIVEL DE PARTICIPACIÓN E INCIDENCIA DE LAS SOCIEDADES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO EN EL ÁMBITO EDUCATIVO DE LA CIUDAD DE CUENCA

1.1. LAS INSTITUCIONES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO EN LA CIUDAD DE CUENCA

Las instituciones sin fines de lucro en la ciudad de Cuenca, al igual que en el resto del país han contribuido eficazmente al desarrollo de sus habitantes; tal es el caso de los esfuerzos desplegados en el sector educativo, el cual en condiciones normales debería estar garantizado por el Estado, pero que por diferentes circunstancias ya sean *políticas o económicas* no ha sido posible, dejando al margen lo que establece claramente el Art. 3 de la Constitución Política del Ecuador, en donde se determinan los deberes primordiales del Estado.

“Art. 3.- Son deberes primordiales del Estado

- 1. Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en particular la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes.*

(...)

- 1. Planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir.”¹*

Según información del período lectivo 2008-2009 proporcionada por la Dirección Nacional de Planeamiento de la Educación, Investigación y Estadística del Ministerio de Educación y Cultura, en nuestra ciudad las instituciones sin fines de lucro dedicadas a la labor educativa en su mayor parte están conformadas por centros y

¹ Constitución Política del Ecuador Art. 3, numerales 1) y 5), Quito 2009

unidades educativas de carácter religioso con un total de 45 planteles tanto a nivel pre-primario, primario y medio, lo que representa un 5% respecto del total de planteles educativos de la ciudad.

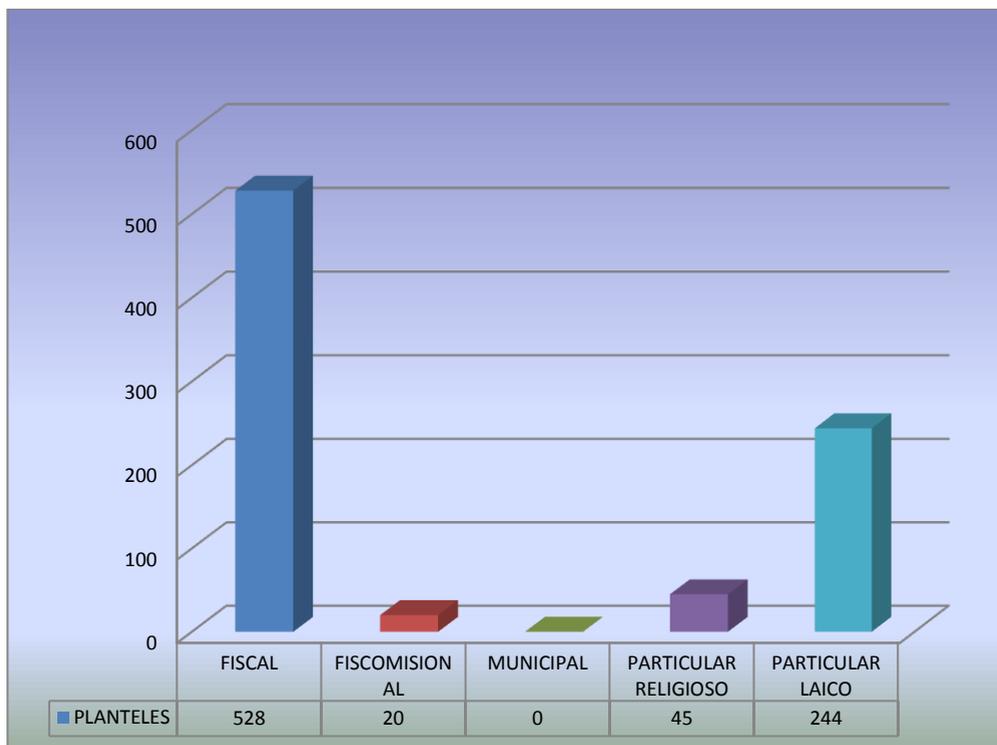
Al analizar el universo de alumnado en la ciudad de Cuenca se determina que las instituciones educativas de carácter religioso abarcan a 15,534 alumnos lo que representa un 13% del total a nivel pre-primario, primario y medio, frente a un 68% que está sostenido por el sector fiscal.

Para un mejor análisis a continuación se presenta un cuadro comparativo que muestra la incidencia de las instituciones sin fines de lucro en el sector educativo de la ciudad de Cuenca, realizado en base al informe ejecutivo de fin de año del periodo lectivo 2008 - 2009 del cantón Cuenca emitido por el Sistema Nacional de Estadísticas Educativas del Ecuador – S.I.N.E.C.

Cuadro No. 1 Información resumida de centros educativos a nivel pre primario – primario y medio de la ciudad de Cuenca por tipo de sostenimiento.

NIVEL	SOSTENIMIENTO	PLANTELES	%	PROFESORES	ALUMNOS	%	RELACION PROFESOR / ALUMNOS
PREPRIMARIO	FISCAL	170	20%	298	6,061	5%	20
	FISCOMISIONAL	8	1%	27	460	0%	17
	MUNICIPAL	0	0%	0	0	0%	0
	PARTICULAR RELIGIOSO	13	2%	77	840	1%	11
	PARTICULAR LAICO	111	13%	388	2,088	2%	5
	TOTAL	302	36%	790	9,449	8%	12
PRIMARIO	FISCAL	293	35%	1,921	46,884	38%	24
	FISCOMISIONAL	8	1%	179	3,539	3%	20
	MUNICIPAL	0	0%	0	0	0%	0
	PARTICULAR RELIGIOSO	14	2%	303	5,913	5%	20
	PARTICULAR LAICO	93	11%	937	8,118	7%	9
	TOTAL	408	49%	3,340	64,454	52%	19
MEDIO	FISCAL	65	8%	2,117	31,339	25%	15
	FISCOMISIONAL	4	0%	236	3,273	3%	14
	MUNICIPAL	0	0%	0	0	0%	0
	PARTICULAR RELIGIOSO	18	2%	664	8,781	7%	13
	PARTICULAR LAICO	40	5%	772	6,162	5%	8
	TOTAL	127	15%	3,789	49,555	40%	13
TOTAL	FISCAL	528	63%	4,336	84,284	68%	60
	FISCOMISIONAL	20	2%	442	7,272	6%	51
	MUNICIPAL	0	0%	0	0	0%	0
	PARTICULAR RELIGIOSO	45	5%	1,044	15,534	13%	44
	PARTICULAR LAICO	244	29%	2,097	16,368	13%	22
	TOTAL	837	100%	7,919	123,458	100%	44

Gráfico No. 1 Centros educativos a nivel pre primario – primario y medio de la ciudad de cuenca por tipo de sostenimiento.



1.2. CONTROL APLICADO A LAS INSTITUCIONES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO EN LA CIUDAD DE CUENCA

En cuanto al control de las instituciones privadas sin fines de lucro el Art. 26 del Reglamento para la aprobación de estatutos, reformas y codificaciones, liquidación y disolución, y registro de socios y directivas, de las organizaciones previstas en el Código Civil y las Leyes especiales, reformado según Decreto Presidencial No. 982 publicado el día 25 de marzo de 2008; establece claramente que las fundaciones y corporaciones estarán sujetas a tres tipos de controles: De funcionamiento, de utilización de recursos públicos y tributario.

“Art.26.- Las fundaciones y corporaciones están sujetas a los siguientes controles:

- a) *Control de funcionamiento a cargo del propio Ministerio que le otorgó la personería jurídica, el mismo que comprende la verificación de sus documentos, el cumplimiento del objetivo y fines, el registro de directiva y la nómina de socios.*
- b) *Control de utilización de recursos públicos por parte de los organismos de control del estado y de la institución a través de la cual se transfiere los recursos públicos; y,*
- c) *Control tributario a cargo del Servicio de Rentas Internas”²*

Para el caso específico de las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo de la ciudad de Cuenca estos tres tipos de controles estarán a cargo de los siguientes organismos:

- **Control de Funcionamiento:** Ministerio de Educación y Cultura a través de la Dirección Provincial de Educación del Azuay.
- **Control de utilización de recursos públicos:** Contraloría General del Estado, ya que Art.9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno indica que *“Los valores que deje de percibir el Estado por esta exoneración constituyen una subvención de carácter público de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y demás Leyes de la República”³*
- **Control Tributario:** Servicio de Rentas Internas – Regional Austro.

² Decreto Presidencial No. 982, Capítulo IX Art.26, inciso a), publicado el día 25 de marzo de 2008, Quito

³ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 9, numeral 5), Quito 2009

CAPITULO II

NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE A LAS SOCIEDADES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO DEL SECTOR EDUCATIVO CONTEMPLADA EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO Y LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

En la actualidad el Ecuador está viviendo una serie de transformaciones en varios sectores, fruto de políticas económicas establecidas por gobiernos anteriores y que son parte nuestra historia, y otras determinadas por el gobierno de turno, las cuales en el presente trabajo no serán evaluadas como positivas o negativas, sino más bien vistas desde un enfoque objetivo y realista.

Dentro de las transformaciones importantes que se han tenido en los últimos tiempos es la relacionada con la normativa tributaria, la cual se encuentra contemplada para su estudio y análisis en diferentes cuerpos legales como lo es el código orgánico tributario, la ley orgánica de régimen tributario interno o la ley orgánica de régimen municipal, y que en el tiempo han sido reformados obedeciendo a que constituyen un instrumento de política económica, tal como lo indica el Art. 6 del Código Orgánico Tributario.

“Art. 6.- Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”⁴

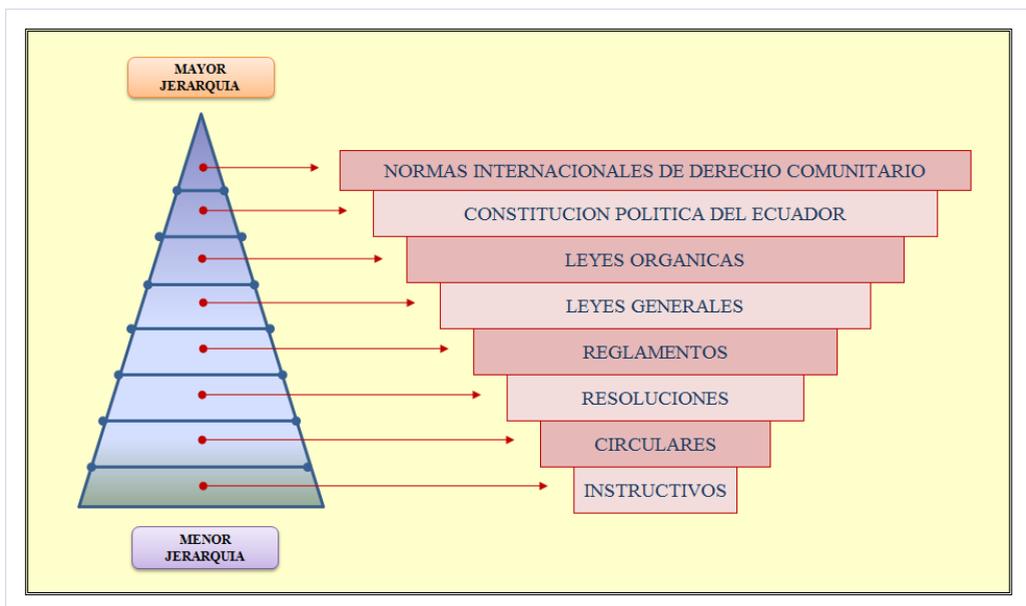
La Administración Tributaria con el objetivo de publicar y dar a conocer a los contribuyentes sobre cambios a la normativa de los tributos administrados por ésta, utiliza diferentes medios, entre ellos a reglamentos, instructivos, circulares; los cuales cumplen un objetivo definido y que obedecen a un principio de jerarquía

⁴ Código Orgánico Tributario Art. 6, Quito 2009

normativa, lo que quiere decir que su contenido y efectos consecuentes no modifican o alteran el sentido de ley superior.

Para entender de mejor manera lo expuesto anteriormente, se presenta a continuación un cuadro en el cual una institución puede observar de manera descendente la jerarquía normativa y en base a este análisis delimitar los efectos del documento que publique la Administración Tributaria de manera general o de cualquier comunicación recibida por ésta.

Gráfico No. 2 *Jerarquía de la normativa tributaria*



En virtud de su desarrollo y por abarcar puntos esencialmente fundamentales para el buen vivir de los ecuatorianos, las instituciones privadas sin fines de lucro gozan de privilegios importantes en el ámbito tributario, tal como lo establece el Art. 35 del Código Orgánico Tributario en su capítulo V cuando trata sobre las exenciones.

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

(...)

4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;”⁵

Con el propósito de establecer el ámbito de aplicación de este artículo a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo de la ciudad de Cuenca, se realizará un análisis de los tributos que se encuentran contemplados en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y la Ley Orgánica de Régimen Municipal de Cuenca, y en base a ello, determinar los factores importantes que fundamenten una eficaz planificación tributaria aplicable a este tipo de instituciones, permitiendo así minimizar cualquier contingencia en su ámbito tributario.

2.1. IMPUESTO A LA RENTA

2.1.1. APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA A INSTITUCIONES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO DEL SECTOR EDUCATIVO

Con la publicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador en el Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre del 2007, se reforma entre otras la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, dando lugar a una serie de reformas y nuevas disposiciones legales tan profundas como es el caso del Capítulo III que trata sobre los ingresos que se encuentran exentos del Impuesto a la Renta.

Con el objetivo de analizar los lineamientos bajo los cuales las instituciones sin fines de lucro del sector educativo deberán operar para mantener la exención del pago de dicho impuesto nos remitiremos a lo que establece el numeral 5) del Art. 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

“Art.9 Exenciones.-

(...)

5.- (Sustituido por el Art. 58 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

⁵ Código Orgánico Tributario Art. 35, numeral 4), Quito 2009

Los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico deberán ser invertidos en sus fines específicos hasta el cierre del siguiente ejercicio.

Para que las instituciones antes mencionadas puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás Leyes de la República.

El Estado, a través del Servicio de Rentas Internas verificará en cualquier momento que las instituciones a que se refiere este numeral, sean exclusivamente sin fines de lucro, se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios y, que sus bienes e ingresos se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas, dentro del plazo establecido en esta norma. De establecerse que las instituciones no cumplen con los requisitos arriba indicados, deberán tributar sin exoneración alguna.

Los valores que deje de percibir el Estado por esta exoneración constituyen una subvención de carácter público de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y demás Leyes de la República.”⁶

En concordancia con el artículo mencionado anteriormente, el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Art. 19 indica lo siguiente:

“Art. 19.- Ingresos de instituciones de carácter privado sin fines de lucro.- No estarán sujetos al Impuesto a la Renta los ingresos de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, de: culto religioso; beneficencia; promoción y desarrollo de la mujer, el niño y la familia; cultura; arte; educación; investigación; salud; deportivas; profesionales; gremiales; clasistas; partidos políticos; los de las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, legalmente reconocidas, en la parte que no sean distribuidos, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y cumplan con los deberes formales contemplados en el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, este Reglamento y demás Leyes y Reglamentos de la República; debiendo constituirse sus ingresos con aportaciones o donaciones en un porcentaje mayor o igual a los establecidos en la siguiente tabla:

⁶ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador Art. 9, numeral 5, publicada en el Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre del 2007, Quito.

INGRESOS ANUALES EN DOLARES	% INGRESOS POR DONACIONES Y APORTES SOBRE INGRESOS
De 0 a 50.000	5%
De 50.001 a 500.000	10%
De 500.001 en adelante	15%

Las donaciones provendrán de aportes o legados en dinero o en especie, como bienes y trabajo voluntario, provenientes de los miembros, fundadores u otros, como los de cooperación no reembolsable, y de la contraprestación de servicios.

Las únicas cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones, cuyos ingresos están exentos, son aquellas que están integradas exclusivamente por campesinos y pequeños agricultores entendiéndose como tales a aquellos que no tengan ingresos superiores a los establecidos para que las personas naturales lleven obligatoriamente contabilidad. En consecuencia, otro tipo de cooperativas, tales como de ahorro y crédito, de vivienda u otras, están sometidas al Impuesto a la Renta.

El Estado, a través del Servicio de Rentas Internas, verificará en cualquier momento que las instituciones privadas sin fines de lucro:

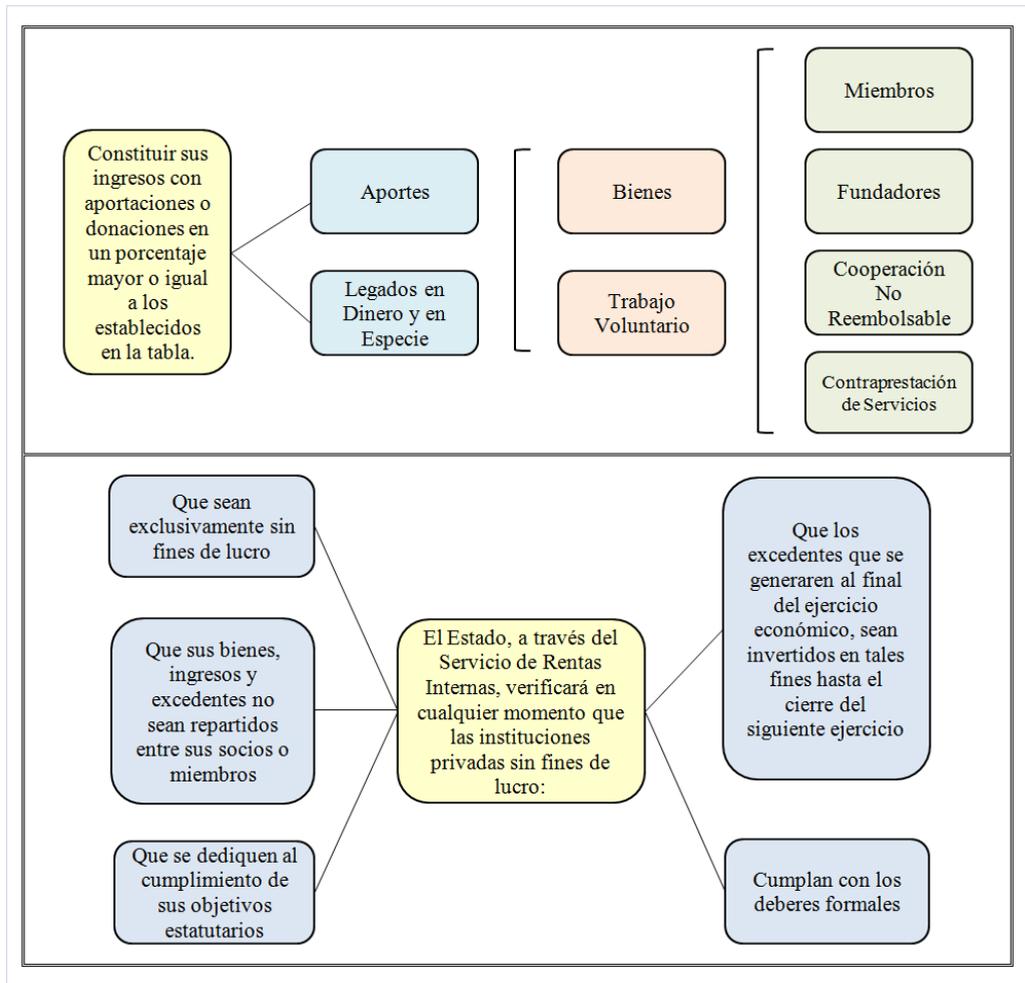
- 1. Sean exclusivamente sin fines de lucro y que sus bienes, ingresos y excedentes no sean repartidos entre sus socios o miembros sino que se destinen exclusivamente al cumplimiento de sus fines específicos.*
- 2. Se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios; y,*
- 3. Sus bienes e ingresos, constituidos conforme lo establecido en esta norma, se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas. Así mismo, que los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico, sean invertidos en tales fines hasta el cierre del siguiente ejercicio, en caso de que esta disposición no pueda ser cumplida deberán informar al Servicio de Rentas Internas con los justificativos del caso.*

En el caso de que la Administración Tributaria, mediante actos de determinación o por cualquier otro medio, compruebe que las instituciones no cumplen con los requisitos arriba indicados, deberán tributar sin exoneración alguna, pudiendo volver a gozar de la exoneración, a partir del ejercicio fiscal en el que se hubiere cumplido

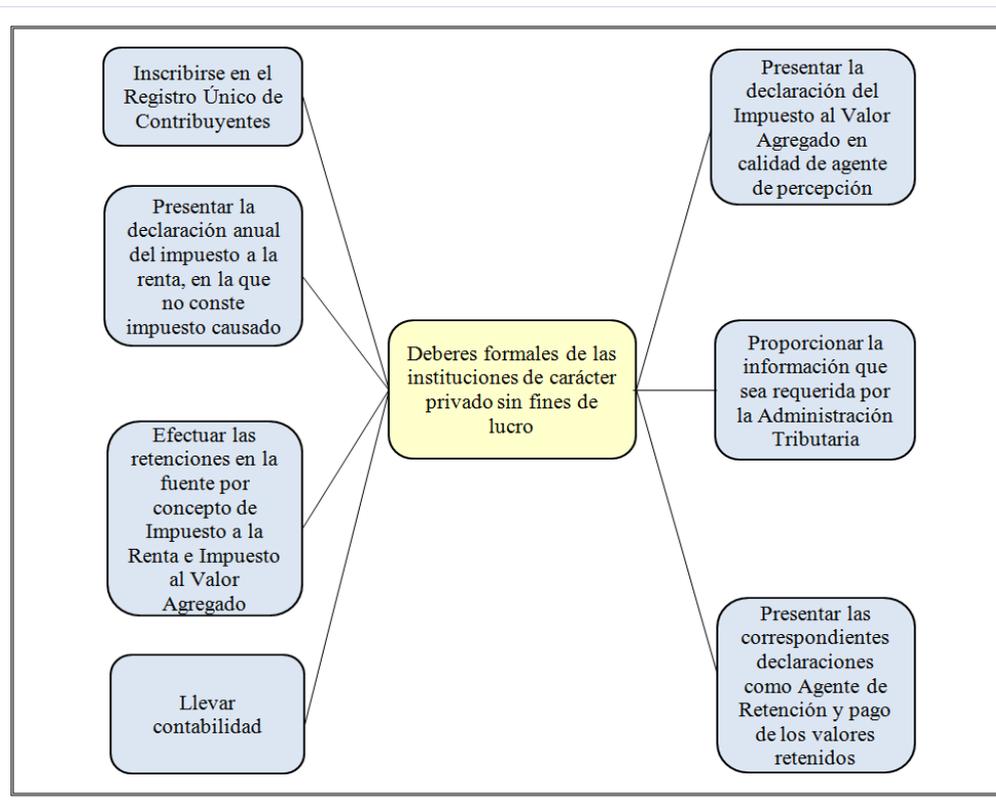
con los requisitos establecidos en la Ley y este Reglamento, para ser considerados como exonerados de Impuesto a la Renta.”⁷

Para un mejor análisis de los artículos precedentes, a continuación se presenta de manera gráfica su contenido.

Gráfico No. 3 Condiciones para la exención de impuesto a la renta a los ingresos obtenidos por las instituciones privadas sin fines de lucro.



⁷ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art.19, publicado el 30 de abril de 2008, Quito.



Mediante el desarrollo de entrevistas a personal involucrado en el tema tributario y financiero de las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo de la ciudad de Cuenca se han podido recabar algunas inquietudes, las cuales han generado un entorno lleno de inseguridad en cuanto a la aplicación de esta normativa.

Existen instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo cuyos ingresos provienen básicamente de la facturación de pensiones y matriculas, y que sumados a una eficiente gestión financiera les permiten cubrir sus gastos operacionales y otros gastos afines a su actividad, por lo que no les es necesario contar con rubros adicionales como es el caso de donaciones o aportaciones.

Para un mejor análisis a continuación se presenta como ejemplo un cuadro comparativo del estado de resultados del ejercicio fiscal 2009 de dos instituciones educativas, en donde se puede observar que si bien el centro educativo “A.B.C.” no cumple con lo dispuesto en el Art. 19 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno respecto al porcentaje de donaciones o aportaciones sobre sus ingresos, refleja un total de ingresos de \$. 119.200 y un superávit de \$. 32.500; por otra parte el centro educativo “X.Y.Z.” cuenta con un valor en donaciones de \$. 8.200, valor que constituye el 10% del total de los ingresos operativos y con respecto al total de ingresos representa el 7%, y como resultado refleja un déficit de \$. 700.00.

Gráfico No. 4 Estado de resultado comparativo entre dos instituciones educativas respecto al rubro de donaciones y sus efectos en el resultado del ejercicio fiscal.

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009	CENTRO EDUCATIVO " A.B.C. "		CENTRO EDUCATIVO " X.Y.Z. "	
INGRESOS				
INGRESOS OPERACIONALES			90,200.00	82,000.00
MATRICULA	10,000.00	8%	10,000.00	8%
PENSIONES	80,200.00	67%	72,000.00	60%
INGRESOS NO OPERACIONALES			29,000.00	37,200.00
TRANSPORTE	18,000.00	15%	18,000.00	15%
COLACIÓN	6,000.00	5%	6,000.00	5%
SEGURO ESTIDUANTIL	5,000.00	4%	5,000.00	4%
DONACIONES	-	0%	8,200.00	7%
TOTAL INGRESOS :		100%	119,200.00	100% 119,200.00
GASTOS				
GASTOS OPERACIONALES			60,600.00	93,100.00
SUELDOS	40,000.00	46%	55,000.00	46%
BENEFICIOS SOCIALES	15,000.00	17%	25,000.00	21%
MANTENIMIENTO	2,000.00	2%	6,000.00	5%
SERVICIOS BASICOS	1,000.00	1%	2,000.00	2%
PUBLICIDAD	2,000.00	2%	4,000.00	3%
IMPUESTOS	100.00	0.1%	100.00	0.1%
SEGUROS	500.00	0.6%	1,000.00	0.8%
GASTOS NO OPERACIONALES			26,100.00	26,800.00
TRANSPORTE	16,200.00	19%	16,500.00	14%
COLACIÓN	5,400.00	6%	5,500.00	5%
SEGURO ESTIDUANTIL	4,500.00	5%	4,800.00	4%
TOTAL GASTOS :		100%	86,700.00	100% 119,900.00
RESULTADO :			<u>32,500.00</u>	<u>(700.00)</u>

Como se puede apreciar en el gráfico anterior, el valor de los ingresos en ambas instituciones totaliza \$. 119,200.00, considerando que en el caso del Centro Educativo “X.Y.Z.” parte de dichos ingresos se constituye por el rubro de donaciones en \$. 8,200.00, es decir, cumple con el requerimiento establecido en la normativa tributaria; sin embargo, por otra parte refleja un resultado negativo de \$. (700.00).

La diferencia del resultado de las dos instituciones se debe básicamente por un lado a factores como el número de alumnos, valores asignados a los rubros de matrícula y pensiones; y por otro, a la etapa de crecimiento o fortalecimiento por la que atraviesa cada institución, a la estructura de sus ingresos y gastos, y sobre todo a la mayor optimización de los recursos. En este sentido, podemos observar el caso de Centro Educativo “A.B.C.” en donde su resultado positivo de \$. 32,500.00 básicamente se debe a la optimización de sus recursos y minimización de sus gastos, comportamiento que no podemos observar en los gastos del Centro Educativo “X.Y.Z.”.

En vista de que el Art. 19 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no especifica que el porcentaje de donaciones o aportaciones según la tabla debe ser con respecto al total de ingresos o solamente sobre los ingresos operativos, las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo deberán analizar la forma en que están estructurados sus ingresos; es decir, definir si es conveniente o no mantener ingresos dentro del concepto de “no operativos”, a rubros como por ejemplo de transporte, colación, seguro estudiantil, entre otros.

Está claro que el mantener dentro de los ingresos a rubros como los mencionados anteriormente, exigirá un mayor valor de donaciones o aportaciones para cumplir con el porcentaje sobre los ingresos de la institución educativa señalado en el Art. 19 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por lo que bien se podría considerar como alternativa que los servicios como los de transporte, colación y seguro estudiantil puedan ser logísticamente tercerizados, es decir que la institución educativa no facturará por estos rubros, sino que serán los proveedores de estos servicios quienes deberán encargarse directamente de la facturación y la correspondiente gestión de cobro. Claro está, que esta alternativa tendrá mejores resultados si es que su aplicación se lo coordina con un responsable de la institución educativa, quien será el encargado de supervisar la gestión eficaz de estos proveedores y garantizar que los servicios prestados a los alumnos se encuentren enmarcados dentro de un concepto de calidad.

Por otra parte, se debe tener presente que el hecho de considerar un incremento en el rubro de donaciones para este tipo de instituciones requerirá desplegar una gestión muy exigente, ya que para el donante el valor entregado por este concepto se constituirá en un gasto no deducible, tal como lo indica numeral 5) del Art. 32 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

“Art. 32.- Gastos no deducibles.- No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos:

(...)

5. Las donaciones, subvenciones y otras asignaciones en dinero, en especie o en servicio que constituyan empleo de la renta, cuya deducción no está permitida por la Ley de Régimen Tributario Interno.”⁸

2.1.2. AGENTE DE RETENCION DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LA ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS

Las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo también se constituyen en agentes de retención del impuesto a la renta tal como lo indica el Art. 45 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Art. 86 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es por ello que a continuación se presenta una tabla con los diferentes porcentajes de retención a aplicar en los pagos o créditos en cuenta que realicen este tipo de sociedades.

“Art. 45.- Otras retenciones en la fuente.- Toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien los reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta.”⁹

“Art. 86.- Agentes de Retención.- Serán agentes de retención del Impuesto a la Renta:

a) Las entidades sector público, según la definición de la Constitución Política del Ecuador, las sociedades, las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que realicen pagos o acrediten en cuenta valores que constituyan ingresos gravados para quien los perciba;

Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad solamente realizarán retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta por los pagos o acreditaciones en cuenta que realicen por sus adquisiciones de bienes y servicios que sean relacionados con la actividad generadora de renta.

⁸ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art.32, numeral 5), publicado el 30 de abril de 2008, Quito.

⁹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 45, Quito 2009

b) Todos los empleadores, personas naturales o sociedades, por los pagos que realicen en concepto de remuneraciones, bonificaciones, comisiones y más emolumentos a favor de los contribuyentes en relación de dependencia; y,

c) Los contribuyentes dedicados a actividades de exportación por todos los pagos que efectúen a sus proveedores de cualquier bien o producto exportable, incluso aquellos de origen agropecuario. Siempre que dichos valores constituyan renta gravada para quien los perciba.

d) Los contribuyentes que realicen pagos al exterior a través de la figura de reembolso de gastos.”¹⁰

¹⁰ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art.86, publicado el 30 de abril de 2008, Quito.

Cuadro No. 2 *Porcentajes de retención del impuesto a la renta aplicables por las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.*

CONCEPTO DE PAGO	PORCENTAJE DE RETENCIÓN	BASE LEGAL
Servicio de transporte a los alumnos y del personal	1%	Art. 121 de la RALORTI
Transporte privado de carga	1%	Art. 121 de la RALORTI
Aquellos efectuados por concepto de energía eléctrica	1%	Resolución No. NAC-DGER2007-0411
Compra de suministros sean estos para oficina, limpieza, mantenimiento, etc...	1%	Resolución No. NAC-DGER2007-0512
Compra de material didactico	1%	Resolución No. NAC-DGER2007-0512
Compra de material y equipos y demás bienes de materia corporal	1%	Resolución No. NAC-DGER2007-0512
Pagos en actividades de construcción de obra material inmueble, urbanización, lotización o actividades similares	1%	Art. 117 de la RALORTI
Por seguros y reaseguros aplicada sobre el 10% del valor de las primas facturadas	1%	Art. 112 de la RALORTI
Pagos por Arrendamiento Mercantil	1%	Art. 113 de la RALORTI
Servicios de medios de comunicación y de agencias de publicidad	1%	Art. 114 de la RALORTI
Servicios que prestan directamente las agencias de viajes	2%	Art. 111 de la RALORTI
Servicios prestados entre sociedades	2%	Resolución No. NAC-DGER2007-0411
Los pagos por concepto de arrendamiento de bienes inmuebles	8%	Resolución No. NAC-DGER2007-0411
Servicios de notarios y registradores de la propiedad o mercantiles	8%	Art. 115 de la RALORTI
Honorarios, comisiones y demás pagos realizados a personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el país por más de seis meses, que presten servicios en los que prevalezca el intelecto sobre la mano de obra, siempre y cuando, dicho servicio no esté relacionado con el título profesional que ostente la persona que lo preste.	8%	Resolución No. NAC-DGERCGC10-00147
Honorarios y demás pagos realizados a personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el país por más de seis meses, que presten servicios de docencia.	8%	Resolución No. NAC-DGERCGC10-00147
Honorarios, comisiones y demás pagos realizados a personas naturales profesionales nacionales o extranjeras residentes en el país por más de seis meses, que presten servicios en los que prevalezca el intelecto sobre la mano de obra, siempre y cuando, los mismos estén relacionados con su título profesional.	10%	Resolución No. NAC-DGERCGC10-00147
Honorarios y demás pagos realizados a personas naturales extranjeras no residentes en el país por más de seis meses, que presten servicios de docencia.	25%	Art. 124 de la RALORTI
Pagos al exterior sin convenio de doble tributación por otros conceptos	25%	Art. 127 de la RALORTI
Pagos al exterior con convenio de doble tributación por otros conceptos	Según Convenio	Art. 127 de la RALORTI

Cuadro No. 3 *Compras no sujetas a retención y aspectos importantes a considerar al momento de aplicar retenciones en la fuente del impuesto a la renta.*

COMPRAS NO SUJETAS A RETENCIÓN	
Pagos que se efectúen en el país por concepto de transporte de pasajeros o transporte internacional de carga, a compañías nacionales o extranjeras de aviación o marítimas.	Art. 108 de la RALORTI
Pagos que se realicen mediante tarjeta de crédito no estarán sujeto a retención.	Art. 116 de la RALORTI
Pagos que se realicen mediante debito bancario	Art. 123 de la RALORTI
Compraventa de divisas distintas al dólar de los Estados Unidos de América	Art. 121 de la RALORTI
Transporte público de personas, incluido el servicio de taxi	Art. 121 de la RALORTI
Compra de bienes inmuebles	Art. 121 de la RALORTI
Pagos por concepto de Reembolso de Gastos	Art. 33 de la RALORTI

IMPORTANTE CONSIDERAR :	
* La retención se realizará sobre el valor del bien o servicio en el porcentaje que corresponde a cada uno de ellos según la Resolución expedida por el Servicio de Rentas Internas, aunque tales bienes o servicios se incluyan en una misma factura. De no encontrarse separados los respectivos valores, se aplicará el porcentaje de retención más alto.	Art. 107 de la RALORTI
* Para efectos de la retención en la fuente, los intereses y comisiones por ventas a crédito se sumarán al valor de la mercadería y la retención se efectuará sobre el valor total, utilizando como porcentaje de retención el que corresponde a la compra de bienes muebles.	Art. 109 de la RALORTI
* Las permutas o trueques estarán sujetos a retención en los mismos porcentajes determinados para las transferencias, de bienes o prestación de servicios que se realicen, sobre el monto de las facturas valoradas al precio comercial. Las sociedades, las sucesiones indivisas y las personas naturales obligadas a llevar a contabilidad, que intervengan en esta clase de transacciones actuarán como agentes de retención simultáneamente, procediendo cada una a otorgar el respectivo comprobante de retención.	Art. 110 de la RALORTI

2.1.3. APLICACIÓN DE CONVENIOS INTERNACIONALES EN RETENCIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LA PRESTACION DE SERVICIOS

En la actualidad existen instituciones educativas que se encuentran en un proceso de buscar aquellas condiciones que permitan mejorar sus estándares de calidad y es por ello que acuden a modelos internacionales aplicados por países desarrollados como es el caso de Alemania, en donde por ejemplo se desprenden programas como el de Bachillerato Internacional en aplicación Multilingüe. El desarrollo de este tipo de modelos exige la aplicación de diferentes etapas para su implementación, entre ellas la capacitación que será impartida a directivos, docentes y personal administrativo involucrado en este proceso. Por otra parte, existe todo un sistema que tiene como objetivo crear un ambiente apropiado para el reconocimiento de otras culturas, desarrollando un nuevo enfoque con un mayor campo de visión a un mundo globalizado y sobre todo a la comprensión y reconocimiento de aspectos culturales como es el caso del idioma y costumbres del país que se toma el modelo.

En el ámbito tributario es importante analizar y determinar el tratamiento que la institución educativa aplicará a los servicios prestados por los profesionales extranjeros en calidad de docentes o como asesores que ingresarán a nuestro país.

Para ello es necesario considerar que el Ecuador con el objetivo de evitar la doble imposición del impuesto a la renta ha firmado convenios con varios países; y en virtud a ello, el Art. 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Art. 17 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno considera este hecho como una exención.

“Art. 9.- Exenciones.- (Reformado por el Art. 10 de la Ley 2005-20, R.O. 148, 18-XI-2005 y por el Art. 63 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

(...)

3.- Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales;”¹¹

“Art. 17.- Ingresos de entidades que tengan suscritos convenios internacionales.- Para efectos de lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se considera convenio internacional aquel que haya sido suscrito por el Gobierno Nacional con otro u otros gobiernos extranjeros u organismos

¹¹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 9, numeral 3), Quito 2009

internacionales y publicados en el Registro Oficial, cuando las normas legales pertinentes así lo requieran.”¹²

En el caso por ejemplo de docentes y asesores provenientes de Alemania para la aplicación del artículo precedente en cuanto a imposición del impuesto a la renta por los servicios prestados en nuestro país tomará como base de análisis lo establecido en el convenio internacional firmado entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.

“Art. 14.- Actividades profesionales no dependientes.- 1. Las rentas que una persona natural domiciliada en un Estado Contratante obtenga de una profesión liberal, u otra actividad análoga no dependiente, sólo serán gravables en este Estado, a no ser que esta persona, para ejercer tal actividad haya permanecido 180 días o más durante el año fiscal correspondiente en el otro Estado Contratante. En este caso, las rentas serán gravables en el otro Estado, pero sólo en la medida en que proceda atribuirles a la actividad allí ejercida.

2. La expresión "profesión liberal" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y auditores.

(...)

Art. 20.- Maestros, estudiantes y otras personas en formación.- 1. Las remuneraciones que un profesor de escuela superior o un maestro, que está domiciliado o lo haya estado inmediatamente antes, en un Estado Contratante, y que se traslada al otro Estado Contratante por un máximo de dos años a fin de ampliar estudios, o de hacer investigaciones o de ejercer una actividad docente en una universidad, escuela superior, escuela u otro centro docente, perciba por tal actividad no serán gravables en el otro Estado Contratante, siempre que dichas remuneraciones no procedan de este último Estado.”¹³

Como complemento a lo señalado anteriormente se describen a continuación el Art. 7 y Art. 48 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que tratan sobre el concepto de domicilio o residencia habitual de

¹² Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art.17, publicado el 30 de abril de 2008, Quito.

¹³ Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, Registro oficial No. 493, publicado el 05 de agosto de 1986, Quito

Personas Naturales y sobre los Ingresos de personas naturales por servicios ocasionales, respectivamente.

“Art. 7.- Domicilio o residencia habitual de Personas Naturales.- Se entiende que una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo.

(...)

Art. 48.- Ingresos de personas naturales por servicios ocasionales.- Se entiende por servicios ocasionales los que constan en contratos o convenios cuya duración sea inferior a seis meses. En este caso, los ingresos de fuente ecuatoriana percibidos por personas naturales sin residencia en el país por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador y pagados o acreditados por personas naturales, entidades y organismos del sector público o sociedades en general, estarán sujetos a la tarifa única del 25% sobre la totalidad del ingreso percibido y será sometido a retención en la fuente por la totalidad del impuesto. Quien efectúe dichos pagos o acreditaciones, deberá emitir la respectiva liquidación de compra y de prestación de servicios.

Cuando el pago o crédito en cuenta a personas no residentes en el país, corresponda a la prestación de servicios que duren más de seis meses, estos ingresos se gravarán en la misma forma que los servicios prestados por personas naturales residentes en el país, con sujeción a la tabla del Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno debiendo por tanto, ser sometidos a retención en la fuente por quien los pague o acredite en cuenta. Estas personas deberán cumplir con los deberes formales que les corresponda, según su actividad económica y situación contractual, inclusive las declaraciones anticipadas, de ser necesario, antes de su abandono del país. El agente de retención antes del pago de la última remuneración u honorario, verificará el cumplimiento de estas obligaciones.”¹⁴

Con el propósito de analizar la aplicación de los artículos precedentes se describen a continuación algunos ejemplos que suponen el pago de honorarios por servicios prestados en nuestro país por docentes y asesores procedentes de Alemania.

¹⁴ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art.7 y Art. 48, publicado el 30 de abril de 2008, Quito.

Cuadro No. 4 *Aplicación de retención en la fuente de impuesto a la renta en servicios prestados en el Ecuador por un profesional alemán no residente, con un tiempo de permanencia menor a 180 días.*

TIPO DE SERVICIO :	ASESOR EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL BACHILLERATO INTERNACIONAL EN APLICACIÓN	
TIEMPO DE PERMANENCIA EN EL ECUADOR :	* DEL 01-ENE-2010 AL 31-MAR-2010	
	* DEL 01-MAY-2010 AL 15-JUL-2010	
HONORARIO TOTAL :	\$ 10,000.00	
CONDICIÓN CONTRACTUAL :	* PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES	
APLICACIÓN DE LA RETENCION EN LA FUENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA		
* ART. 14 Del Convenio Internacional firmado entre Ecuador y Alemania		
* Tiempo de permanencia total en el Ecuador es de 166 días , menor que 180 días		
* Persona Natural no Residente en Ecuador según Art. 7 del R.A.L.R.T.I.		
Honorario Total :	\$ 10,000.00	
(-) Retención en la Fuente :	\$ 0.00	0%
(=) Valor a Pagar :	<u>\$ 10,000.00</u>	

Cuadro No. 5 *Aplicación de retención en la fuente de impuesto a la renta en servicios prestados en el Ecuador por un profesional alemán no residente, con un tiempo de permanencia mayor a 180 días.*

TIPO DE SERVICIO : ASESOR EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL BACHILLERATO INTERNACIONAL EN APLICACIÓN

TIEMPO DE PERMANENCIA EN EL ECUADOR : * DEL 01-ENE-2010 AL 31-MAR-2010
 * DEL 01-MAY-2010 AL 15-JUL-2010
 * DEL 01-SEP-2010 AL 31-DIC-2010

HONORARIO TOTAL : \$ 10,000.00

CONDICIÓN CONTRACTUAL : * PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES

APLICACIÓN DE LA RETENCION EN LA FUENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA

- * ART. 14 Del Convenio Internacional firmado entre Ecuador y Alemania
- * Tiempo de permanencia total en el Ecuador es de 288 días , mayor que 180 días
- * Persona Natural no Residente en Ecuador según Art. 7 del R.A.L.R.T.I.

Honorario Total :	\$ 10,000.00	
(-) Retención en la Fuente :	\$ 800.00	8%
(=) Valor a Pagar :	<u>\$ 9,200.00</u>	

Cuadro No. 6 *Aplicación de retención en la fuente de impuesto a la renta en servicios prestados en el Ecuador por un profesional alemán no residente, con un tiempo de permanencia menor a seis meses y sus honorarios cancelados en Alemania.*

TIPO DE SERVICIO : PROFESOR DE SEGUNDA ENSEÑANZA DE LA ASIGNATURA MATEMATICAS NIVEL I

TIEMPO DE PERMANENCIA EN EL ECUADOR : * TRES MESES

HONORARIO TOTAL : \$ 6,000.00

CONDICIÓN CONTRACTUAL : * PRESTACION DE SERVICIOS COMO DOCENTE

* HONORARIO CANCELADO POR REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA

APLICACIÓN DE LA RETENCION EN LA FUENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA

- * ART. 20 Del Convenio Internacional firmado entre Ecuador y Alemania
- * Tiempo de permanencia total en el Ecuador es de 3 meses , menor que 6 meses
- * Persona Natural no Residente en Ecuador según Art. 48 del R.A.L.R.T.I.

Honorario Total :	\$ 6,000.00	
(-) Retención en la Fuente :	\$ 0.00	0%
(=) Valor a Pagar :	<u>\$ 6,000.00</u>	

Cuadro No. 7 *Aplicación de retención en la fuente de impuesto a la renta en servicios prestados en el Ecuador por un profesional alemán no residente, con un tiempo de permanencia menor a seis meses y sus honorarios cancelados en Ecuador.*

TIPO DE SERVICIO : PROFESOR DE SEGUNDA ENSEÑANZA DE LA ASIGNATURA MATEMATICAS NIVEL I

TIEMPO DE PERMANENCIA EN EL ECUADOR : * TRES MESES

HONORARIO TOTAL : \$ 6,000.00

CONDICIÓN CONTRACTUAL : * PRESTACION DE SERVICIOS COMO DOCENTE

* HONORARIO CANCELADO EN EL ECUADOR

APLICACIÓN DE LA RETENCION EN LA FUENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA

- * ART. 20 Del Convenio Internacional firmado entre Ecuador y Alemania
- * Tiempo de permanencia total en el Ecuador es de 3 meses , menor que 6 meses
- * Persona Natural no Residente en Ecuador según Art. 48 del R.A.L.R.T.I.

Honorario Total :	\$ 6,000.00	
(-) Retención en la Fuente :	\$ 1,500.00	25%
(=) Valor a Pagar :	<u>\$ 4,500.00</u>	

Al igual que en el ejemplo anterior pueden existir servicios prestados por docentes o por concepto de otro tipo de servicios, es importante y necesario considerar que Ecuador tiene firmados convenios internacionales para evitar la doble imposición del impuesto a la renta con los siguientes países:

Cuadro No. 8 *Convenios internacionales firmados por Ecuador para evitar la doble imposición del impuesto a la renta*

PAIS	SUSCRIPCION	RATIFICACION
ALEMANIA	7 de diciembre de 1982	R.O. 493 DE 05-AGO-1986
ARGENTINA	3 de marzo de 1981	R.O. 235 DE 04-MAY-1982
BRASIL	26 de mayo de 1983	R.O. 865 DE 02-FEB-1988
CANADA	28 de mayo de 2001	R.O. 484 DE 31-DIC-2001
CHILE	26 de agosto de 1999	R.O. 293 DE 16-MAR-2004
ESPAÑA	20 de mayo de 1991	R.O. 253 DE 13-AGO-1993
FRANCIA	7 de diciembre de 1982	R.O. 034 DE 25-DIC-1992
ITALIA	23 de mayo de 1984	R.O. 407 DE 30-MAR-1990
MEXICO	30 de julio de 1992	R.O. 281 DE 04-MAR-2001
RUMANIA	24 de abril de 1992	R.O. 785 DE 20-SEP-1995
SUIZA	28 de noviembre de 1994	R.O. 788 DE 25-SEP-1995
BÉLGICA	18 de diciembre de 1996	R.O. DE 18-MAR-2004
(*) Para los países miembros de la Comunidad Andina se aplica la decisión 578.		

2.1.4. AGENTE DE RETENCION DEL IMPUESTO A LA RENTA POR INGRESOS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA

Las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo se constituyen también en agentes de retención del impuesto a la renta por los ingresos percibidos en relación de dependencia de sus empleados, para lo cual podrán deducirse el aporte personal al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y los gastos personales, según lo establece el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

“Art. 31.- Gastos personales.- Las personas naturales podrán deducirse sus gastos personales, sin IVA ni ICE, así como los de su cónyuge o conviviente e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependen del contribuyente.

Los gastos personales que se pueden deducir, corresponden a los realizados por concepto de: vivienda, educación, salud, alimentación y vestimenta.

(...)

Art. 98.- Forma de realizar la retención.- Los empleadores efectuarán la retención en la fuente por el Impuesto a la Renta de sus trabajadores en forma mensual. Para el efecto, deberán sumar todas las remuneraciones que corresponden al trabajador, excepto la decimotercera y decimocuarta remuneraciones, proyectadas para todo el ejercicio económico y deducirán los valores a pagar por concepto del aporte individual al Seguro Social, así como los gastos personales proyectados sin que éstos superen los montos establecidos en este reglamento.

(...)

Art. 99.- Pagos no sujetos a retención.- El agente de retención no efectuará retención alguna sobre ingresos exentos, particularmente en los siguientes pagos:

(...)

4. Los gastos de viaje, hospedaje y alimentación que reciban los empleados y trabajadores del sector privado, por razones inherentes a su función o cargo, en las condiciones previstas por este Reglamento.

(...)

Art. 100.- Bonificaciones, agasajos y subsidios.- Las bonificaciones, agasajos y subsidios voluntarios pagados por los empleadores a sus empleados o trabajadores, a título individual, formarán parte de la renta gravable del empleado o trabajador

*beneficiario de ellas y, por consiguiente, están sujetos a retención en la fuente. No estarán sujetos a retención los gastos correspondientes a agasajos que no impliquen un ingreso personal del empleado o trabajador."*¹⁵

Normalmente las instituciones educativas tienen establecido como una política de incentivo a sus empleados el aplicar becas de estudio para sus hijos, por lo que es importante analizar que al tratarse de un subsidio voluntario y que puede ser efectivamente valorado, también deberá ser considerado como parte de la base imponible del impuesto a la renta sobre los ingresos en relación de dependencia.

A continuación se presenta un cuadro con el desarrollo de un ejemplo que muestra la aplicación de la retención del impuesto a la renta en relación de dependencia considerando lo señalado anteriormente.

¹⁵ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art.31-98-99 y 100, publicado el 30 de abril de 2008, Quito.

Cuadro No. 9 Ejemplo que muestra la aplicación de la retención del impuesto a la renta en relación de dependencia a empleados de instituciones educativas.

DESCRIPCION	SUBTOTAL	FRECUENCIA ANUAL	VALOR TOTAL
INGRESOS GRAVABLES			
REMUNERACION BASICA UNIFICADA MENSUAL :	2,000.00	12	24,000.00
BONIFICACIÓN POR RESPONSABILIDAD :	100.00	12	1,200.00
BONIFICACIÓN POR DIA DEL MAESTRO :	50.00	1	50.00
BONIFICACIÓN POR NAVIDAD :	200.00	1	200.00
BECA APLICADA A 1 er. HIJO :	30.00	10	300.00
BECA APLICADA A 2 do. HIJO :	40.00	10	400.00
VALOR TOTAL DE PROYECCION DE INGRESOS GRAVABLES :			26,150.00
GASTOS DEDUCIBLES			
APORTE PERSONAL AL I.E.S.S.	196.35	12	2,356.20
GASTOS DE VIVIENDA	300.00	12	3,600.00
GASTOS DE EDUCACION	200.00	12	2,400.00
GASTOS DE SALUD	100.00	6	600.00
GASTOS DE ALIMENTACION	300.00	12	3,600.00
GASTOS DE VESTIMENTA	300.00	2	600.00
VALOR TOTAL DE PROYECCION DE GASTOS DEDUCIBLES :			13,156.20
CALCULO DE LA RETENCION EN LA FUENTE MENSUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA			
VALOR TOTAL DE PROYECCION DE INGRESOS GRAVABLES :			26,150.00
(-) VALOR TOTAL DE PROYECCION DE GASTOS DEDUCIBLES :			(13,156.20)
(=) BASE IMPONIBLE DE IMPUESTO A LA RENTA :			12,993.80
(*) APLICACIÓN DE TABLA SEGÚN ART. 36 DE LA L.O.R.T.I.			
FRACCIÓN BÁSICA :			11,350.00
FRACCIÓN EXCEDENTE :			1,643.80
IMPUESTO SOBRE FRACCIÓN BÁSICA :			122.00
IMPUESTO SOBRE FRACCIÓN EXCEDENTE :		10%	164.38
(=) IMPUESTO A LA RENTA ANUAL :			286.38
(=) RETENCION MENSUAL DE IMPUESTO A LA RENTA :			\$ 23.87

2.1.5. DECLARACION DEL IMPUESTO A LA RENTA

Dentro de los deberes formales que deben cumplir las instituciones privadas sin fines de lucro se encuentra el realizar la declaración anual del impuesto a la renta con el carácter de informativo, ya que la misma no refleja un impuesto causado.

En este sentido el Servicio de Rentas Internas mediante la Circular No. NAC-DGECCGC09-00010 describe por una parte la manera en la cual los valores correspondientes a donaciones deberán constar en la declaración anual de impuesto a la renta; y por otra, la forma en que se deberá realizar la conciliación tributaria, de tal manera que el resultado obtenido sea igual a cero.

“Dentro del actual formato para declaración de impuesto a la renta para sociedades, existen los siguientes casilleros para uso exclusivo de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro: 609 DE RECURSOS PÚBLICOS, 610 DE OTRAS LOCALES y 611 DEL EXTERIOR, en los cuales se deberán registrar las rentas exentas provenientes de donaciones y aportaciones.

La institución de carácter privado sin fin de lucro que genere un excedente, deberá declarar en el grupo de cuentas de la conciliación tributaria, un valor igual al registrado en la casilla 699 TOTAL DE INGRESOS, en la casilla 813 (-) 100% OTRAS RENTAS EXENTAS y el mismo valor obtenido en la casilla 799 TOTAL COSTOS Y GASTOS, en la casilla 816 (+) GASTOS INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS EXENTOS, de tal manera que el impuesto a la renta causado (casilla 849) sea igual a cero, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.”¹⁶

Para entender de mejor manera la aplicación de lo señalado anteriormente por parte de las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo, se presenta a continuación un ejemplo de conciliación tributaria al momento de proceder con la declaración del impuesto a la renta.

¹⁶ Suplemento del Registro Oficial 50, 20-X-2009, Quito

Cuadro No. 10 Conciliación tributaria del impuesto a la renta para instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.

ESTADO DE RESULTADOS

INGRESOS

	CAMPO	VALOR
Rentas exentas provenientes de aportaciones y donaciones		
De recursos públicos	609	-
De otras locales	610	12,000.00
Del exterior	611	50,000.00
Otras rentas exentas	612	1,500,000.00
TOTAL INGRESOS :	699	1,562,000.00

COSTO Y GASTOS

Sueldos y Salarios	716	800,000.00
Beneficios Sociales	718	250,000.00
Honorarios Profesionales y Dietas	722	100,000.00
Mantenimiento y Reparaciones	728	30,000.00
Promoción y Publicidad	732	20,000.00
Suministros y Materiales	734	50,000.00
Transporte	736	10,000.00
Seguros y Reaseguros	772	40,000.00
Depreciación de Activos Fijos	784	100,000.00
Servicios Públicos	788	40,000.00
Pagos por otros servicios	790	50,000.00
TOTAL COSTOS Y GASTOS :	799	1,490,000.00

CONCILIACION TRIBUTARIA

UTILIDAD DEL EJERCICIO :	801	72,000.00
---------------------------------	------------	------------------

(-) 100% OTRAS RENTAS EXENTAS :	813	(1,562,000.00)
--	------------	-----------------------

(-) CAMPO 699

(+) GASTOS INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS EXENTOS :	816	1,490,000.00
--	------------	---------------------

(-) CAMPO 799

UTILIDAD GRAVABLE :	829	-
----------------------------	------------	----------

2.2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2.2.1. APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A INSTITUCIONES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO DEL SECTOR EDUCATIVO

Las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo en busca de complementar el servicio de educación llevan a cabo actividades secundarias, como es el caso del servicio de colación, transporte, venta de uniformes o la venta de útiles escolares, los cuales se ven sujetos a una tarifa diferente de Impuesto al Valor Agregado, y las convierte en agentes de percepción de este impuesto según lo establece el Art. 63 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

“Art. 63.- Sujetos pasivos.- (Reformado por el Art. 118, num. 4 y 5 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Son sujetos pasivos del IVA:

a) En calidad de agentes de percepción:

1. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa;

2. Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena; y,

3. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa.¹⁷

Anteriormente cuando se analizó la aplicación del impuesto a la renta se determinó que uno de los rubros significativos para este tipo de sociedades representa la captación de donaciones, ya que es uno de los requisitos para que se dé lugar a la exención de dicho impuesto. En cuanto a la aplicación del impuesto al valor agregado, los rubros de donaciones están considerados como una transferencia no sujeta de impuesto, tal como lo dispone el numeral 5) del Art. 54 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

“Art. 54.- Transferencias que no son objeto del impuesto.- No se causará el IVA en los siguientes casos:

(...)

¹⁷ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 63, numeral 3), Quito 2009

5. *Donaciones a entidades del sector público y a instituciones y asociaciones de carácter privado de beneficencia, cultura, educación, investigación, salud o deportivas, legalmente constituidas; y,*¹⁸

En cuanto a los servicios de educación como tal, el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Art. 170 especifica los tipos de servicio de educación que son considerados con tarifa 0% y por otra parte los servicios gravados con tarifa 12%.

*“ **Art. 170.- Servicios de educación.-** (Reformado por el Art. 28 del D.E. 1364, R.O. 442-S, 8-X-2008).- Los servicios de educación a los que se refiere el numeral 5) del Art. 56 de la Ley, comprenden exclusivamente a los prestados por establecimientos educativos legalmente autorizados para tal fin, por el Ministerio de Educación y Cultura y por el Consejo Superior de las Universidades y Escuelas Politécnicas, que funcionan de conformidad con la Ley de Educación Superior; y, por los demás centros de capacitación y formación profesional legalmente autorizados por las entidades públicas facultadas por Ley.*

Los servicios de educación comprenden:

a) Educación regular, que incluye los niveles pre - primario, primario, medio y superior, impartida por jardines de infantes, escuelas, colegios, institutos normales, institutos técnicos y tecnológicos superiores, universidades y escuelas politécnicas;

b) Educación especial;

c) Educación compensatoria oficial, a través de los programas ejecutados por centros de educación artesanal, en las modalidades presencial y a distancia; y,

d) Enseñanza de idiomas por parte de instituciones legalmente autorizadas.

Están comprendidos dentro del concepto de servicios de educación y, por tanto, gravados con tarifa 0%, los servicios prestados por los docentes cualquiera que sea su situación o relación contractual con el establecimiento de educación.

También están comprendidos dentro del concepto de servicios de educación, los que se encuentran bajo el régimen no escolarizado que sean impartidos por centros de

¹⁸ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 54, numeral 5), Quito 2009

educación legalmente autorizados por el Estado para educación o capacitación profesional y otros servicios educativos para el desarrollo profesional.

*En el caso de que los establecimientos educativos presten a los alumnos, servicios generales complementarios al de educación, se atenderá a lo previsto en el Art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno y, a efectos de la emisión de los comprobantes de venta, la prestación de los distintos servicios deberá ser correctamente desglosada. Los cursos y seminarios ofrecidos por otras instituciones que no sean legalmente reconocidas por el Estado como establecimientos educativos, causarán el impuesto al valor agregado con la tarifa del 12%.*¹⁹

Respecto a la aplicación de la tarifa del Impuesto al Valor Agregado, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en sus artículos 54, 55 y 56 detallan y definen cuales son transferencias no objeto de este impuesto y las transferencias, importaciones y servicios gravados con tarifa cero.

Con el propósito de asociar la aplicación de los artículos mencionados anteriormente a las entidades privadas sin fines de lucro del sector educativo, a continuación se muestra un cuadro con las principales transferencias gravadas con tarifa cero que se presentan en este tipo de instituciones.

¹⁹ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 170, publicado el 30 de abril de 2008, Quito.

Cuadro No. 11 *Transferencias de instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo gravadas con tarifa cero.*

TRANSFERENCIAS GRAVADAS CON TARIFA 0% DE I.V.A.			
DESCRIPCION	En Compras	En Ventas	BASE LEGAL
Útiles escolares que se traten de Papel bond, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros.	X	X	Art. 55 numeral 7) de la LORTI
Lámparas Fluorescentes	X		Art. 55 numeral 12) de la LORTI
Servicio de transporte a los alumnos y del personal	X	X	Art. 56 numeral 1) de la LORTI
Energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura.	X		Art. 56 numeral 4) de la LORTI
Seguros y reaseguros de salud y vida, asistencia médica y accidentes personales de los alumnos y el del personal.	X	X	Art. 56 numeral 22) de la LORTI
Servicio de educación		X	Art. 170 numeral del RALORTI
Honorarios de personas naturales nacionales o extranjeras que presten servicios de docencia.	X		Art. 170 numeral del RALORTI

2.2.2. AGENTE DE RETENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo al ser creadas y constituidas como una sociedad, también se consideran agentes de retención en sus adquisiciones del impuesto al valor agregado tal como lo indica el Art. 63 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Cabe indicar que las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo, pueden también mediante resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas ser calificadas como Contribuyentes Especiales.

“Art. 63.- Sujetos pasivos.- (Reformado por el Art. 118, nums. 4 y 5 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Son sujetos pasivos del IVA:

(...)

b) En calidad de agentes de retención:

*1. Las entidades y organismos del sector público; las empresas públicas; y las sociedades, sucesiones indivisas y personas naturales consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada, de conformidad con lo que establezca el reglamento;*²⁰

El Servicio de Rentas Internas mediante la Resolución No. NAC-DGER2008-0124 describe específicamente la aplicación de los diferentes porcentajes de retención del Impuesto al Valor Agregado.

“Art.1 Porcentajes de retención del IVA.- Se establecen los siguientes porcentajes de retención en la fuente de impuesto al valor agregado:

Retención del treinta por ciento (30%) del IVA causado: Los agentes de retención enumerados a continuación retendrán el treinta por ciento (30%) del IVA causado, cuando adquieran bienes gravados con tarifa doce por ciento (12%) de IVA; y, cuando realicen pagos por concepto de contratos de construcción de obras públicas o privadas, aunque el constructor sea un contribuyente especial:

(...)

- 2. Las sociedades y las personas naturales a las que el Servicio de Rentas Internas haya calificado como contribuyentes especiales.*

(...)

- 4. Toda sociedad o persona natural obligada a llevar contabilidad que adquiera bienes a personas no obligadas a llevar contabilidad.*

Retención del setenta por ciento (70%) del IVA causado: Los agentes de retención enumerados a continuación retendrán el setenta por ciento (70%) del IVA causado, en la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) de IVA; y, cuando paguen comisiones, a intermediarios y comisionistas que actúen por cuenta de terceros, para adquisición de bienes y/o servicios:

(...)

- 2. Las sociedades y las personas naturales a las que el Servicio de Rentas Internas haya calificado como contribuyentes especiales.*

(...)

²⁰ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 63,literal b), numeral 5), Quito 2009

3. *Toda sociedad o persona natural obligada a llevar contabilidad que adquiera servicios a personas no obligadas a llevar contabilidad.*

Retención del cien por ciento (100%) del IVA causado: Los agentes de retención enumerados a continuación retendrán el cien por ciento (100%) del IVA causado, cuando adquieran servicios profesionales prestados por personas naturales con título de instrucción superior otorgado por establecimientos regidos por la Ley de Educación Superior; cuando arrienden inmuebles de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad; y, cuando al adquirir bienes y/o servicios emitan una liquidación de compra de bienes o prestación de servicios, incluyéndose en este caso al pago de cuotas de arrendamiento al exterior.

(...)

1. *Las sociedades y las personas naturales a las que el Servicio de Rentas Internas haya calificado como contribuyentes especiales.*

(...)

Toda sociedad o persona natural obligada a llevar contabilidad que adquiera servicios a personas no obligadas a llevar contabilidad.”²¹

Con el propósito de facilitar la aplicación de los porcentajes de retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo se presenta a continuación el siguiente cuadro, considerando a este tipo de sociedades como adquirentes de bienes y/o servicios.

²¹ Resolución No. NAC-DGER2008-0124, Quito 2009

Cuadro No. 12 *Porcentajes de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte de las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo*

PROVEEDORES DE BIENES y/o SERVICIOS		BIENES				SERVICIOS			
		30%	70%	100%	NO APLICA	30%	70%	100%	NO APLICA
OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD	ENTIDADES Y ORGANISMOS DEL SECTOR PÚBLICO Y EMPRESAS PÚBLICAS				X				X
	CONTRIBUYENTES ESPECIALES				X				X
	SOCIEDADES				X				X
	PERSONAS NATURALES OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD				X				X
PERSONAS NATURALES NO OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD	EMITE FACTURA O NOTA DE VENTA	X					X		
	SE EMITE LIQUIDACIÓN DE COMPRAS DE BIENES O ADQUISICIÓN DE SERVICIOS (INCLUYE PAGOS POR ARRENDAMIENTO AL EXTERIOR)			X				X	
	PROFESIONALES				X			X	
	POR ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES PROPIOS				X			X	

IMPORTANTE CONSIDERAR :

* NO APLICA RETENCIÓN A LAS COMPAÑÍAS DE AVIACION Y AGENCIAS DE VIAJE, EN LA VENTA DE PASAJES AEREOS.

* NO APLICA RETENCIÓN A LOS CENTROS DE DISTRIBUCIÓN, COMERCIALIZADORAS, DISTRIBUIDORES FINALES Y ESTACIONES DE SERVICIO QUE COMERCIALICEN COMBUSTIBLE, ÚNICAMENTE CUANDO SE REFIERA A COMBUSTIBLE DERIVADO DEL PETROLEO

* DENTRO DEL 70% DE RETENCION POR SERVICIOS, SE ENCUENTRAN INCLUIDOS AQUELLOS PAGADOS POR COMISIONES (INCLUSIVE INTERMEDIARIOS QUE ACTUEN POR CUENTA DE TERCEROS EN LA ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS).

* LA RETENCION SE DEBERA REALIZAR EN EL MOMENTO QUE SE REALICE EL PAGO O SE ACREDITE EN CUENTA.

* CUANDO UN AGENTE DE RETENCION ADQUIERA EN UNA MISMA TRANSACCION BIENES Y SERVICIOS, DEBERÁ DETALLAR EN EL COMPROBANTE DE RETENCION DE FORMA SEPARADA LOS PORCENTAJES DE RETENCION DISTINTOS. EN CASO DE NO ENCONTRARSE SEPARADOS DICHOS VALORES, SE APLICARÁ LA RETENCION DEL 70% SOBRE EL TOTAL DE LA COMPRA.

2.2.3. CREDITO TRIBUTARIO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El crédito tributario está constituido por el Impuesto al Valor Agregado pagado en las adquisiciones de bienes o prestación de servicios gravados; considerando para ello la tarifa a la que están sujetos los bienes o prestación de servicios que brinda el sujeto pasivo beneficiario del crédito tributario.

En cuanto a la aplicación del crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Art. 66 establece la sujeción a diferentes normas.

“Art. 66.- Crédito tributario.- (Reformado por el Art. 122 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- El uso del crédito tributario se sujetará a las siguientes normas:

(...)

2.- Los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a la producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa cero por ciento (0%) y en parte con tarifa doce por ciento (12%) tendrán derecho a un crédito tributario, cuyo uso se sujetará a las siguientes disposiciones:

a) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo;

b) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios;

c) (Reformado por los Arts. 120 y 121 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y, reformado por el Art. 10 de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008) La proporción del IVA pagado en compras de bienes o servicios susceptibles de ser utilizado mensualmente como crédito tributario se establecerá relacionando las ventas gravadas con tarifa 12%, más las Exportaciones, más las ventas a las instituciones del Estado y empresas públicas, con el total de las ventas.

Si estos sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con tarifas doce por ciento (12%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%); de las compras de bienes y de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%), podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar.

(...)

En general, para tener derecho al crédito tributario el valor del impuesto deberá constar por separado en los respectivos comprobantes de venta por adquisiciones directas o que se hayan reembolsado, documentos de importación y comprobantes de retención.

Como regla de aplicación general y obligatoria, se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la utilización de bienes y servicios gravados con este impuesto, siempre que tales bienes y servicios se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados.”²²

Las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo de la ciudad de Cuenca que fueron entrevistadas, respecto al crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado manifestaron en su mayoría que aplican el factor de proporcionalidad, dejando al margen los beneficios que resultan de la aplicación del crédito tributario de acuerdo a los registros contables.

A continuación se presentan dos cuadros de cálculo para medir el impacto económico que se genera por la aplicación de dos diferentes alternativas dispuestas en el Art. 66 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

²² Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 66, Quito 2009

Cuadro No. 13 Aplicación de crédito tributario de acuerdo a factor de proporcionalidad.

DECLARACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

** Crédito Tributario de acuerdo a Factor de Proporcionalidad **

VALOR BRUTO

VALOR NETO

(Valor Bruto - N/C)

RESUMEN DE VENTAS Y OTRAS OPERACIONES

	CAMPO	VALOR	CAMPO	VALOR	IMPUESTO GENERADO
Ventas Locales (excluye activos fijos) gravadas con tarifa 12%	401	7,000.00	411	6,000.00	720.00
Ventas Locales (excluye activos fijos) gravadas con tarifa 0% que no dan derecho a crédito tributario	403	80,000.00	413	75,000.00	
TOTAL VENTAS Y OTRAS OPERACIONES :	699	87,000.00	699	81,000.00	720.00

RESUMEN DE ADQUISICIONES Y PAGOS DEL PERIODO

Adquisiciones y Pagos (excluye activos fijos) gravadas con tarifa 12% que dan derecho a crédito tributario	501	10,000.00	511	10,000.00	1,200.00
Otras Adquisiciones Gravadas con tarifa 12% (Sin Derecho a Crédito Tributario)	503	-	513	-	-
Adquisiciones y Pagos (incluye activos fijos) gravadas con tarifa 0%	507	50,000.00	517	50,000.00	
TOTAL ADQUISICIONES Y PAGOS :	799	60,000.00	799	60,000.00	1,200.00

FACTOR DE PROPORCIONALIDAD PARA CREDITO TRIBUTARIO :

553

0.07

CREDITO TRIBUTARIO APLICABLE AL PERIODO (De acuerdo a Factor de Proporcionalidad o a su Contabilidad) :

554

88.89

IMPUESTO CAUSADO :

601

631.11

Cuadro No. 14 Aplicación de crédito tributario de acuerdo a contabilidad.

DECLARACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

** Crédito Tributario de acuerdo a Contabilidad **

RESUMEN DE VENTAS Y OTRAS OPERACIONES	VALOR BRUTO		VALOR NETO		IMPUESTO GENERADO
	CAMPO	VALOR	CAMPO	VALOR	
	(Valor Bruto - N/C)				
Ventas Locales (excluye activos fijos) gravadas con tarifa 12%	401	7,000.00	411	6,000.00	720.00
Ventas Locales (excluye activos fijos) gravadas con tarifa 0% que no dan derecho a crédito tributario	403	80,000.00	413	75,000.00	
TOTAL VENTAS Y OTRAS OPERACIONES :	699	87,000.00	699	81,000.00	720.00

RESUMEN DE ADQUISICIONES Y PAGOS DEL PERIODO

Adquisiciones y Pagos (excluye activos fijos) gravadas con tarifa 12% que dan derecho a crédito tributario	501	5,000.00	511	5,000.00	600.00
Otras Adquisiciones Gravadas con tarifa 12% (Sin Derecho a Crédito Tributario)	503	5,000.00	513	5,000.00	600.00
Adquisiciones y Pagos (incluye activos fijos) gravadas con tarifa 0%	507	50,000.00	517	50,000.00	
TOTAL ADQUISICIONES Y PAGOS :	799	60,000.00	799	60,000.00	1,200.00

FACTOR DE PROPORCIONALIDAD PARA CREDITO TRIBUTARIO :	553	-
---	------------	----------

CREDITO TRIBUTARIO APLICABLE AL PERIODO (De acuerdo a Factor de Proporcionalidad o a su Contabilidad) :	554	600.00
--	------------	---------------

IMPUESTO CAUSADO :	601	120.00
---------------------------	------------	---------------

Cuadro No. 15 Impacto económico por la aplicación del método de cálculo del crédito tributario

IMPACTO ECONOMICO MENSUAL			
Detalle	Deacuerdo a Factor de Proporcionalidad	Deacuerdo a Contabilidad	Diferencia
CREDITO TRIBUTARIO APLICABLE AL PERIODO :	88.89	600.00	511.11
IMPUESTO CAUSADO :	631.11	120.00	511.11
IVA CARGADO AL GASTO :	1,111.11	600.00	511.11

IMPACTO ECONOMICO ANUAL			
Detalle	Deacuerdo a Factor de Proporcionalidad	Deacuerdo a Contabilidad	Diferencia
CREDITO TRIBUTARIO APLICABLE AL PERIODO :	1,066.67	7,200.00	6,133.33
IMPUESTO CAUSADO :	7,573.33	1,440.00	6,133.33
IVA CARGADO AL GASTO :	13,333.33	7,200.00	6,133.33

IMPACTO ECONOMICO EN DIEZ AÑOS			
Detalle	Deacuerdo a Factor de Proporcionalidad	Deacuerdo a Contabilidad	Diferencia
CREDITO TRIBUTARIO APLICABLE AL PERIODO :	10,666.67	72,000.00	61,333.33
IMPUESTO CAUSADO :	75,733.33	14,400.00	61,333.33
IVA CARGADO AL GASTO :	133,333.33	72,000.00	61,333.33

Como se puede analizar es de mucha importancia definir el método utilizado para el cálculo y aplicación del crédito tributario del Impuesto al valor Agregado, ya que ello influye significativamente tanto en el flujo de efectivo como en los resultados de la institución.

Al referirnos al ejemplo presentado, podemos observar que la diferencia entre la aplicación del crédito tributario en función del factor de proporcionalidad y el que se encuentra en función de los registros contables, anualmente representa \$ 6,133.33 en

favor de la aplicación del segundo método. Lo que se traduce en que la institución evitará el desembolso anual de esta cantidad al momento de hacer las declaraciones y por otra parte evitará un impacto en los resultados del ejercicio fiscal al no registrar esta cantidad como gasto.

Es importante que al momento de elegir adecuadamente la aplicación de una política tributaria, se deba medir su impacto económico en un período de tiempo mayor a un año; por ejemplo en el caso citado, el impacto en la aplicación del método para el cálculo del crédito tributario a diez años representa \$. 61,333.33.

En base a entrevistas realizadas a instituciones educativas se han podido determinar ciertas falencias respecto a la concepción del crédito tributario del impuesto al valor agregado; puesto que existen algunos casos en los cuales el registro contable de dicho crédito, obedece al criterio de constituirse en una cuenta por cobrar al Servicio de Rentas Internas, es decir que en lugar de clasificar y ajustar mensualmente la cantidad del Impuesto al Valor que será utilizado como crédito tributario y la que será cargada al gasto, se toma generalmente el valor de crédito tributario que resulta del factor de proporcionalidad y la diferencia se sigue manteniendo en una cuenta del activo dentro del grupo del exigible, afectando de esta manera a la razonabilidad de las cuentas de balance y al resultado mismo del ejercicio fiscal.

Para regular estos saldos acumulados de crédito tributario, lo que se recomendaría es definir una fecha que represente un nuevo punto de partida para que a partir de aquella se aplique mensualmente y en forma correcta el crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado al gasto; y el *crédito tributario acumulado* a esa fecha sea regulado contablemente con cargo a *Resultado de Ejercicios Anteriores*, con ello se evitará que dicho ajuste repercuta e influya de manera directa en el ejercicio fiscal que este transcurriendo.

2.3. CALENDARIO TRIBUTARIO

Con el propósito de que las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo puedan contar con una guía que describa de manera resumida y clara las fechas de vencimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, a continuación se presenta el siguiente calendario tributario.

Cuadro No. 16 *Calendario Tributario*

CALENDARIO TRIBUTARIO PARA INSTITUCIONES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO DEL SECTOR EDUCATIVO				
NOVENO DÍGITO DEL RUC	FECHA DE VENCIMIENTO (DÍA)	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	ANEXOS R.E.O.C.	IMPUESTO A LA RENTA
		RET. FTE. IMPTO. RENTA	ANEXOS TRANSACCIONALES SIMPLIFICADOS	ANEXOS POR INGRESOS EN RELACION DE DEPENDENCIA
		RET. FTE. IVA		
1	10	Del mes siguiente	Del mes sub siguiente	ABRIL del año siguiente
2	12	Del mes siguiente	Del mes sub siguiente	ABRIL del año siguiente
3	14	Del mes siguiente	Del mes sub siguiente	ABRIL del año siguiente
4	16	Del mes siguiente	Del mes sub siguiente	ABRIL del año siguiente
5	18	Del mes siguiente	Del mes sub siguiente	ABRIL del año siguiente
6	20	Del mes siguiente	Del mes sub siguiente	ABRIL del año siguiente
7	22	Del mes siguiente	Del mes sub siguiente	ABRIL del año siguiente
8	24	Del mes siguiente	Del mes sub siguiente	ABRIL del año siguiente
9	26	Del mes siguiente	Del mes sub siguiente	ABRIL del año siguiente
0	28	Del mes siguiente	Del mes sub siguiente	ABRIL del año siguiente

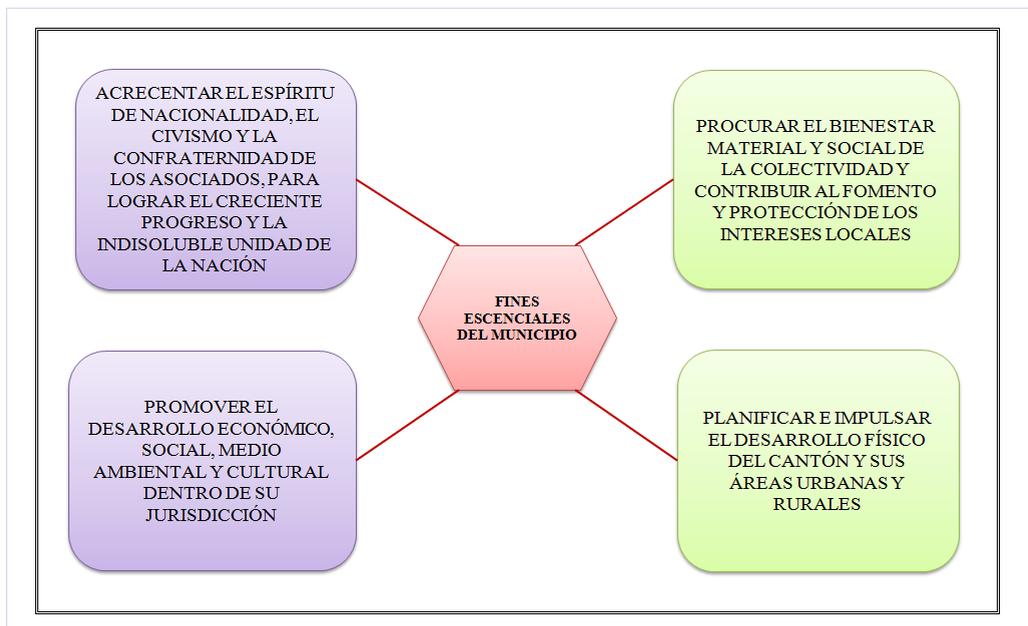
CAPITULO III

NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE A LAS SOCIEDADES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO DEL SECTOR EDUCATIVO CONTEMPLADA EN LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN MUNICIPAL.

3.1. EXENCION TRIBUTARIA DE LAS INSTITUCIONES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO DEL SECTOR EDUCATIVO

Los Municipios con el propósito de cumplir sus fines esenciales en beneficio de los moradores o vecinos de cada cantón, administran los tributos a través de la gestión de sus Municipalidades, las cuales son las instituciones que ejercen el gobierno local o municipal.

Gráfico No. 5 Fines esenciales del Municipio



La normativa de los tributos seccionales se encuentra contemplada en la Ley Orgánica de Régimen Municipal publicada en Quito el 17 de Octubre de 2005; y, en cuanto a su aplicación específica para las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo, será necesario referirse a lo dispuesto en el capítulo cinco del Código Orgánico Tributario que trata sobre las exenciones; entendiéndose por tales, “la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”.²³

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

(...)

4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;”²⁴

De igual manera para analizar su aplicación es importante considerar lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario en cuanto a la previsión de ley y alcance de las exenciones tributarias.

“Art. 32.- Previsión en ley.- Sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal.

Art. 33.- Alcance de la exención.- La exención sólo comprenderá los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la ley. Por lo tanto, no se extenderá a los tributos que se instituyan con posterioridad a ella, salvo disposición expresa en contrario”.²⁵

²³ Código Orgánico Tributario Art. 31, Quito 2009

²⁴ Código Orgánico Tributario Art. 35, Quito 2009

²⁵ Código Orgánico Tributario Art. 32 - 33, Quito 2009

En virtud de lo señalado anteriormente y en referencia al análisis de la información recabada de las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo de la ciudad de Cuenca, se procederá a realizar un estudio de los tributos administrados por la Ilustre Municipalidad de esta ciudad, y que se aplican a podrían aplicarse en su momento a este tipo de instituciones.

3.2. LOS IMPUESTOS MUNICIPALES

La Ley Orgánica de Régimen Municipal contempla la normativa en la cual se enmarcan los impuestos municipales, los cuales se constituyen en exclusiva financiación municipal o de coparticipación.

“Art. 302.- Los impuestos municipales son de exclusiva financiación municipal o de coparticipación.

Son de exclusiva financiación municipal los que, conforme a disposiciones constitucionales o legales, se han creado o pueden crearse sólo para la hacienda municipal; y de coparticipación, los que corresponden a la hacienda municipal como partícipe de la hacienda estatal.

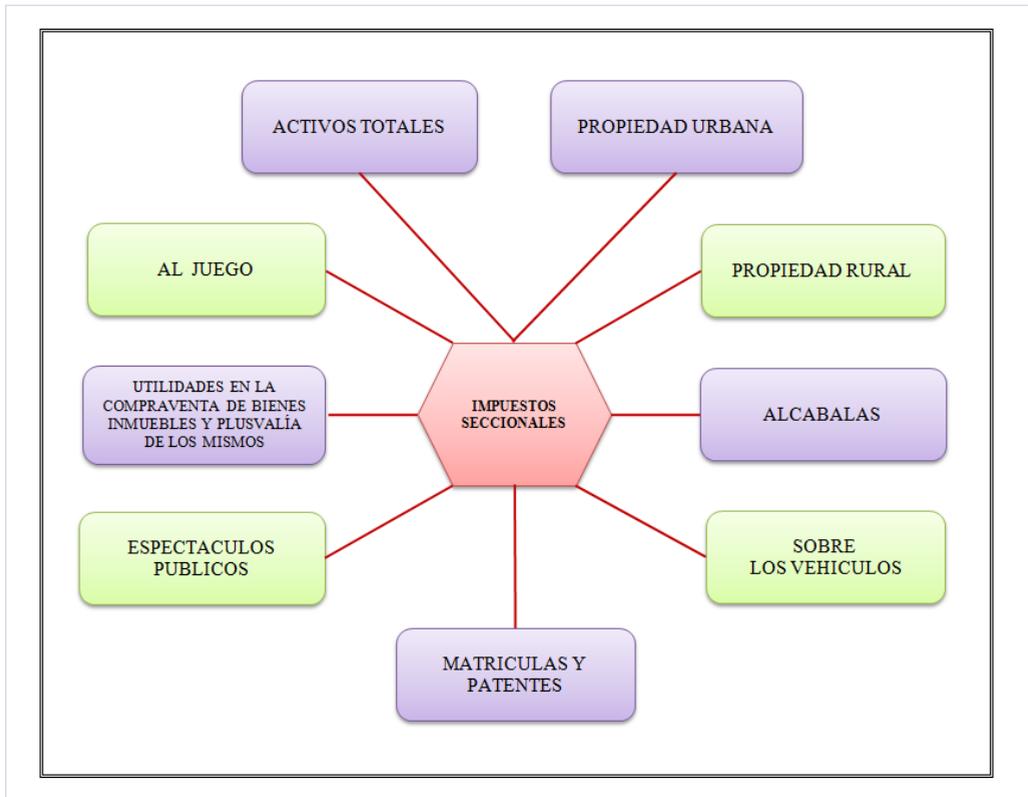
Los impuestos municipales son de carácter general y particular. Son generales los que se han creado para todos los municipios de la república o pueden ser aplicados por todos ellos.

Son particulares los que se han creado sólo en beneficio de uno o más municipios, o los que se ha facultado crear en algunos de ellos.

A excepción de los ya establecidos, no se crearán gravámenes en beneficio de uno y más municipios, a costa de los residentes y por hechos generadores en otros municipios del país.”²⁶

²⁶ Ley Orgánica de Régimen Municipal Art. 302, Quito 2005

Gráfico No. 6 *Impuestos Seccionales*



3.2.1. IMPUESTO A LOS PREDIOS URBANOS

El hecho generador del impuesto a los predios urbanos se da lugar con la propiedad de bienes inmuebles por parte de personas naturales o jurídicas, que se encuentren dentro de la zona urbana delimitada y determinada por el concejo municipal.

Las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo se encuentran exentas del pago del impuesto a los predios urbanos por la parte en que sus edificios y rentas se encuentren destinados a dicho fin, según lo establece la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

“Art. 326.- Están exentas del pago de los impuestos a que se refiere el presente capítulo las siguientes propiedades:

(...)

d) Los predios que pertenecen a las instituciones de beneficencia o asistencia social o de educación, de carácter particular, siempre que sean personas jurídicas y los edificios y sus rentas estén destinados, exclusivamente a estas funciones.

Si no hubiere destino total, la exención será proporcional a la parte afectada a dicha finalidad;²⁷

3.2.2. IMPUESTO A LOS PREDIOS RURALES

El hecho generador del impuesto a los predios rurales se da lugar con la propiedad de bienes inmuebles por parte de personas naturales o jurídicas, que se encuentren fuera de la zona urbana delimitada y determinada por el concejo municipal.

En efecto existen instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo que se encuentran ubicados fuera de las zonas urbanas del cantón Cuenca consideradas como exentas del pago del impuesto a los predios rurales por la parte en que sus edificios y rentas se encuentren destinados a dicho fin, según lo establece la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

“Art. 336.- Los predios y bienes que a continuación se mencionan, quedan exentos del impuesto de que trata este capítulo, y figurarán en un registro especial, con finalidad estadística:

(...)

c) Los de instituciones de asistencia social o de educación particular, siempre que tengan personería jurídica y las utilidades que obtengan de la explotación o arrendamiento de sus predios se destinen y empleen en dichos fines sociales y no beneficien a personas o empresas privadas, ajenas a las predichas finalidades;²⁸

3.2.3. IMPUESTO DE ALCABALA

El hecho generador del impuesto de alcabala se presenta con los siguientes actos o contratos:

- El traspaso del dominio a título oneroso, de bienes raíces, buques, en los casos en que la ley lo permita;

²⁷ Ley Orgánica de Régimen Municipal Art. 326, Quito 2005

²⁸ Ley Orgánica de Régimen Municipal Art. 336, Quito 2005

- La constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación, relativos a dichos bienes;
- Las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueren legitimarios; y,
- Las transferencias gratuitas y onerosas que haga el fiduciario en favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil.

Las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo requieren generalmente de instalaciones físicas adecuadas para el desarrollo de sus actividades, lo cual se verá reflejado tendrá relación directa en la calidad de la educación. Con base en este enfoque, estas instituciones en determinado momento realizarán actos o contratos de edificaciones o bienes raíces en general, dando lugar con ello al hecho generador del impuesto de alcabalas.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal describe y aclara las circunstancias bajo las cuales habrá lugar a las exenciones de este impuesto; por lo que para el caso de las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo se aplicará solamente en donaciones que se hagan a su favor.

“Art. 351.- Quedan exentos del pago de este impuesto:

(...)

*i) Las donaciones que se hagan al Estado, municipalidades y otras instituciones de derecho público, así como las que se efectuaren en favor del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y demás organismos que la ley define como entidades de derecho privado con finalidad social o pública y las que se realicen a sociedades o instituciones particulares de asistencia social, educación y otras funciones análogas, siempre que tengan estatutos aprobados por la Función Ejecutiva”.*²⁹

En virtud de que la exención a este tipo de instituciones procede solamente en el caso citado anteriormente, se analizará a continuación los sujetos pasivos, la base imponible y la tarifa del impuesto de alcabalas.

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria son los contratantes que reciben el beneficio mutuo y proporcional según la cuantía determinada en el respectivo contrato; sin embargo, las partes podrán estipular en el mismo documento que cualquiera de ellas deberá cubrir la obligación tributaria.

²⁹ Ley Orgánica de Régimen Municipal Art. 351, Quito 2005

“Art. 348.- Son sujetos pasivos de la obligación tributaria, los contratantes que reciban beneficio en el respectivo contrato, así como los favorecidos en los actos que se realicen en su exclusivo beneficio. Salvo determinación especial en el respectivo contrato, se presumirá que el beneficio es mutuo y proporcional a la respectiva cuantía. Cuando una entidad que esté exonerada del pago del impuesto haya otorgado o sea parte del contrato, la obligación tributaria se causará únicamente en proporción al beneficio que corresponda a la parte o partes que no gozan de esa exención.

Prohíbese a las instituciones beneficiarias con la exoneración del pago del impuesto, subrogarse en las obligaciones que para el sujeto pasivo de la obligación se establecen en los artículos anteriores.”³⁰

La base imponible de este impuesto será el valor contractual, en el caso de que éste fuere inferior al avalúo de la propiedad que conste en el catastro, regirá este último.

La tarifa del impuesto de alcabalas es del uno (1%) aplicada a la base imponible.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal establece que de manera conjunta con este impuesto se pueden cobrar otros adicionales, cuyo monto individual no podrá exceder del cincuenta por ciento de la tarifa del impuesto de alcabalas, ni la suma de todos los impuestos adicionales no excederá del ciento por ciento de esa tarifa básica.

“Art. 353.- Los impuestos adicionales al de alcabalas creados o que se crearen por leyes especiales, se cobrarán conjuntamente con el tributo principal, a menos que en la ley que los establezca se ordene la recaudación por distinto agente del tesorero municipal. El monto del impuesto adicional no podrá exceder del cincuenta por ciento de la tarifa básica que establece el artículo anterior, ni la suma de los adicionales excederá del ciento por ciento de esa tarifa básica. En caso de que excediere, se cobrará únicamente un valor equivalente a ese ciento por ciento, que se distribuirá entre los partícipes.”³¹

³⁰ Ley Orgánica de Régimen Municipal Art. 348, Quito 2005

³¹ Ley Orgánica de Régimen Municipal Art. 353, Quito 2005

Cuadro No. 17 Impuestos adicionales cobrados con el impuesto de alcabalas.

IMPUESTOS ADICIONALES COBRADOS CON EL IMPUESTO DE ALCABALAS		
	1 % ADICIONAL PARA FONDOS ESCOLARES DE LOS CONSEJOS PROVINCIALES	0.5 % ADICIONAL PARA LA DEFENSA NACIONAL
HECHO GENERADOR	La transferencia de dominio de predios urbanos y rurales	Los actos y contratos sujetos al impuesto de alcabalas.
BENEFICIARIO	Los consejos provinciales	Junta de Defensa Nacional
TARIFA	<p>El impuesto adicional es del 1% sobre la base imponible (valor contractual o avalúo);</p> <p>En los cantones en donde se cobren otros impuestos adicionales para fines educativos, el impuesto sólo se cobrará en la cantidad necesaria para completar el 1%</p>	Este impuesto adicional asciende al 0.5% sobre la base imponible.
RECAUDACION	Este gravamen es recaudado por los tesoreros provinciales	El impuesto es recaudado por la propia Junta de Defensa Nacional a través de sus ventanillas de recaudación.
ADMINISTRACION	Los fondos recaudados serán administrados por los consejos provinciales	Junta de Defensa Nacional
DESTINO	<p>10% debe destinarse a la adquisición de mobiliario escolar en escuelas urbanas y rurales</p> <p>90% restante a la construcción o terminación de locales para escuelas, según un plan de construcciones.</p>	<p>50% del rendimiento efectivo del impuesto adicional que recauda la Junta de Defensa Nacional, se destina a sus propios fines</p> <p>50% es de beneficio del Fondo de Cesantía Militar de las Fuerzas Armadas. Para el efecto, el Banco Central del Ecuador mensualmente liquidará y transferirá dicha participación.</p>

3.2.4. IMPUESTO A LOS VEHICULOS

El hecho generador del impuesto a los vehículos se presenta en la propiedad de vehículos por parte de personas naturales o jurídicas.

Las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo dentro de su logística contempla la disponibilidad de un parque automotor, cuyo tamaño y características dependerá de los recursos disponibles y las reales necesidades. Con base en este enfoque, estas instituciones en determinado momento tendrán en propiedad y custodia vehículos, dando lugar con ello al hecho generador de este impuesto.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal describe claramente a los beneficiarios de la exención del impuesto a los vehículos, sin considerar en este caso a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.

“Art. 358.- Sólo estarán exentos de este impuesto los vehículos al servicio:

- a) De los Presidentes de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial;*
- b) De los miembros del cuerpo diplomático y consular;*
- c) De organismos internacionales;*
- d) Del Cardenal Arzobispo;*
- e) De la Cruz Roja Ecuatoriana, como ambulancias y otros con igual finalidad;*
- f) De los cuerpos de bomberos, como autobombas, coches, escala y otros vehículos especiales contra incendio. Los vehículos en tránsito no deberán el impuesto.”³²*

En virtud de ello se analizará a continuación los sujetos pasivos, la base imponible y la tarifa de este impuesto.

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria son los propietarios de vehículos, sean personas naturales o jurídicas.

La base imponible de este impuesto será el avalúo del vehículo que conste registrado en el Servicio de Rentas Internas y en la jefatura provincial de tránsito correspondiente y la Comisión de Tránsito del Guayas.

La tarifa del impuesto a los vehículos se encuentra contemplada a manera de tabla en el Art. 356 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

³² Ley Orgánica de Régimen Municipal Art. 358, Quito 2005

Cuadro No. 18 *Tabla para aplicación del impuesto a los vehículos.*

BASE IMPONIBLE		TARIFA S.
DESDE S.	HASTA S.	
-	1.00	-
1.00	4.00	5.00
4.00	8.00	10.00
8.00	12.00	15.00
12.00	16.00	20.00
16.00	20.00	25.00
20.00	30.00	30.00
30.00	40.00	50.00
40.00	En adelante	70.00

3.2.5. IMPUESTO DE PATENTES MUNICIPALES

El hecho generador del impuesto de patentes municipales se presenta al ejercer actividades comerciantes e industriales por parte de personas naturales o jurídicas que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal y la Ordenanza que reglamenta la determinación, administración, control y recaudación del Impuesto de Patentes Municipales de la Ilustre Municipalidad de Cuenca, describen claramente a los beneficiarios de la exención de este impuesto; sin considerar para ello, a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.

“Art. 367.- Estarán exentos del impuesto únicamente los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano.”³³

“Art. 20.- EXENCIONES.- Están exentos del pago de este impuesto los artesanos calificados, teniendo como obligación individual cada artesano presentar los requisitos para el registro y obtener los beneficios, reservándose la Dirección Financiera, el derecho a observar las calificaciones que por uno u otro motivo no se ajusten a las disposiciones de ley. La Dirección Financiera Municipal llevará un registro especial para fines estadísticos.

Si la Administración Tributaria Municipal, determinare que la inversión efectuada por el artesano calificado es superior a la referida en el literal b) del artículo 1 de la Ley Reformatoria a la Ley de Defensa Artesanal, publicada en el Registro Oficial No 940 del 7 de mayo de 1996, procederá a realizar la determinación tributaria correspondiente.”³⁴

En virtud de ello, se describe a continuación el contenido de la Ordenanza que reglamenta la determinación, administración, control y recaudación del Impuesto de Patentes Municipales de la Ilustre Municipalidad de Cuenca en cuanto a los sujetos pasivos, la base imponible y la tarifa de este impuesto

“Art. 3.- SUJETOS PASIVOS: Son sujetos pasivos del impuesto de patentes municipales, todas las personas naturales y jurídicas, sociedades de hecho y propietarios de negocios individuales, nacionales o extranjeros, domiciliadas en el cantón Cuenca, que ejerzan actividades comerciales, industriales, financieras, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico con un capital no menor a \$400,00 (cuatrocientos dólares americanos), que obligatoriamente deberán registrarse en el Catastro de Patentes Municipales, que mantendrá la Dirección Financiera, en la Unidad de Rentas.

Art. 6.- TARIFA DE LA PATENTE: La tarifa del impuesto de patente, de conformidad con el Art. 383 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, no podrá ser menor a US \$ 10,00 ni mayor a US \$ 5.000,00, y será el valor que resulte de la aplicación de la siguiente tabla:

³³ Ley Orgánica de Régimen Municipal Art. 367, Quito 2005

³⁴ Ordenanza que reglamenta la determinación, administración, control y recaudación del Impuesto de Patentes Municipales Art.20, Cuenca 2004

RANGOS		IMP FRACCION BASICA	IMP. FRACCION EXCEDENTE
DESDE	HASTA		
400,00	2.500,00	\$. 10,00	1,00%
2.500,01	5.000,00	\$. 31,00	0,60%
5.000,01	7.500,00	\$. 46,00	0,50%
7.500,01	10.000,00	\$. 58,50	0,40%
10.000,01	24.000,00	\$. 68,50	0,20%
24.000,01	50.000,00	\$. 96,50	0,10%
50.000,01	250.000,00	\$. 122,50	0,08%
250.000,01	500.000,00	\$. 282,50	0,06%
500.000,01	1.000.000,00	\$. 432,50	0,05%
1.000.000,01		\$. 682,50	0,04%

Art. 7.- La determinación de la base imponible del impuesto considerará:

a). *Para las personas naturales o jurídicas y sociedades de hecho, que estén obligadas a llevar contabilidad, con excepción de bancos y financieras, la base del impuesto será el total del activo del año inmediato anterior, menos el pasivo corriente, a cuyo efecto deberán entregar una copia del balance general presentado en los organismos de control;*³⁵

Sin embargo, es importante destacar que en el proceso de recopilación de información para el desarrollo del presente trabajo, determinadas instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo expusieron que con respecto al impuesto de patentes municipales han recibido notificaciones de pago por parte de la Ilustre Municipalidad de Cuenca, tratándose incluso en algunos casos de la emisión de títulos de crédito. Estas instituciones mediante el correspondiente procedimiento han solicitado ante el Director Financiero Municipal la baja de dichos títulos de créditos en base a la exención del pago de impuestos establecida en el numeral 4) del Art. 35 del Código Orgánico Tributario.

³⁵ Ordenanza que reglamenta la determinación, administración, control y recaudación del Impuesto de Patentes Municipales Art.3.6-7, Cuenca 2004

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

(...)

4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;”
36

En relación al caso señalado, se pudo constatar y analizar la resolución emitida por el Director Financiero Municipal respecto a la solicitud de baja de los títulos de crédito emitidos por concepto de impuesto de patentes municipales, en donde claramente autoriza a la Unidad de Renta y Tributación proceda a tramitar la correspondiente exoneración del impuesto de patentes municipales por los períodos solicitados, en referencia a lo establecido en el Art. 35 del Código Orgánico Tributario.

Si tomamos como referencia el caso citado anteriormente, podemos concluir que existe una falta de claridad en cuanto a la aplicación de la exoneración establecida en el numeral 4) del Art. 35 del Código Orgánico Tributario para el caso del impuesto de patentes municipales, ya que la Ilustre Municipalidad de Cuenca no debía emitir tales títulos de crédito considerando que se trata de una institución privada sin fines de lucro del sector educativo.

3.2.6. IMPUESTO A LAS UTILIDADES EN LA COMPRAVENTA DE PREDIOS URBANOS Y PLUSVALÍA DE LOS MISMOS

El hecho generador del impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos se presenta en la obtención de utilidades provenientes de la venta de inmuebles urbanos.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal al tratar este impuesto no contempla ningún tipo de exención; por lo que las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo deberán ser consideradas como sujetos pasivos.

En virtud de ello, se describe a continuación el contenido de la Ley Orgánica de Régimen Municipal en cuanto a los sujetos pasivos, la base imponible y la tarifa de este impuesto.

³⁶ Código Orgánico Tributario Art. 35, Quito 2009

“Art. 368.- Establécese el impuesto del diez por ciento sobre las utilidades que provengan de la venta de inmuebles urbanos.

Art. 369.- Para el cálculo del impuesto determinado en el artículo anterior, las municipalidades deducirán de las utilidades los valores pagados por concepto de contribuciones especiales de mejoras.

Art. 370.- Son sujetos de la obligación tributaria a la que se refiere este capítulo, los que como dueños de los predios los vendieren obteniendo la utilidad imponible y por consiguiente real, los adquirentes hasta el valor principal del impuesto que no se hubiere pagado al momento en que se efectuó la venta. El comprador que estuviere en el caso de pagar el impuesto que debe el vendedor, tendrá derecho a requerir a la municipalidad que inicie la coactiva para el pago del impuesto por él satisfecho y le sea reintegrado el valor correspondiente. No habrá lugar al ejercicio de este derecho si quien pagó el impuesto hubiere aceptado contractualmente esa obligación.

Para los casos de transferencia de dominio el impuesto gravará solidariamente a las partes contratantes o a todos los herederos o sucesores en el derecho, cuando se trate de herencias, legados o donaciones.

En caso de duda u oscuridad en la determinación del sujeto pasivo de la obligación, se estará a lo que dispone el Código Tributario.

Art. 371.- Además de las deducciones que hayan de efectuarse por mejoras, costos de adquisición y otros elementos deducibles conforme a lo que se establezca en el respectivo reglamento se deducirá:

a) El cinco por ciento de las utilidades líquidas por cada año que haya transcurrido a partir del segundo de la adquisición hasta la venta sin que en ningún caso el impuesto al que se refiere este capítulo pueda cobrarse una vez transcurridos veinte años a partir de la adquisición; y,

b) La desvalorización de la moneda, según informe al respecto del Banco Central.”³⁷

³⁷ Ley Orgánica de Régimen Municipal Art. 368-371, Quito 2005

3.2.7. IMPUESTO A LOS ACTIVOS TOTALES

El impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales fue establecido por la Ley 006 de Control Tributario y Financiero publicada en el Registro Oficial 97, 29-XII-88, en sustitución del impuesto del 1,5 por mil al capital en giro, que había sido creado por la Ley 153 publicada en el Registro Oficial 662, 16-I-84.

Este impuesto grava a los activos totales de las empresas formales, y de las personas naturales obligadas legalmente a llevar contabilidad de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, independientemente de los rendimientos del negocio o actividad que desarrollen, que sean domiciliados en la respectiva jurisdicción municipal y que ejerzan habitualmente actividades comerciales, industriales y financieras.

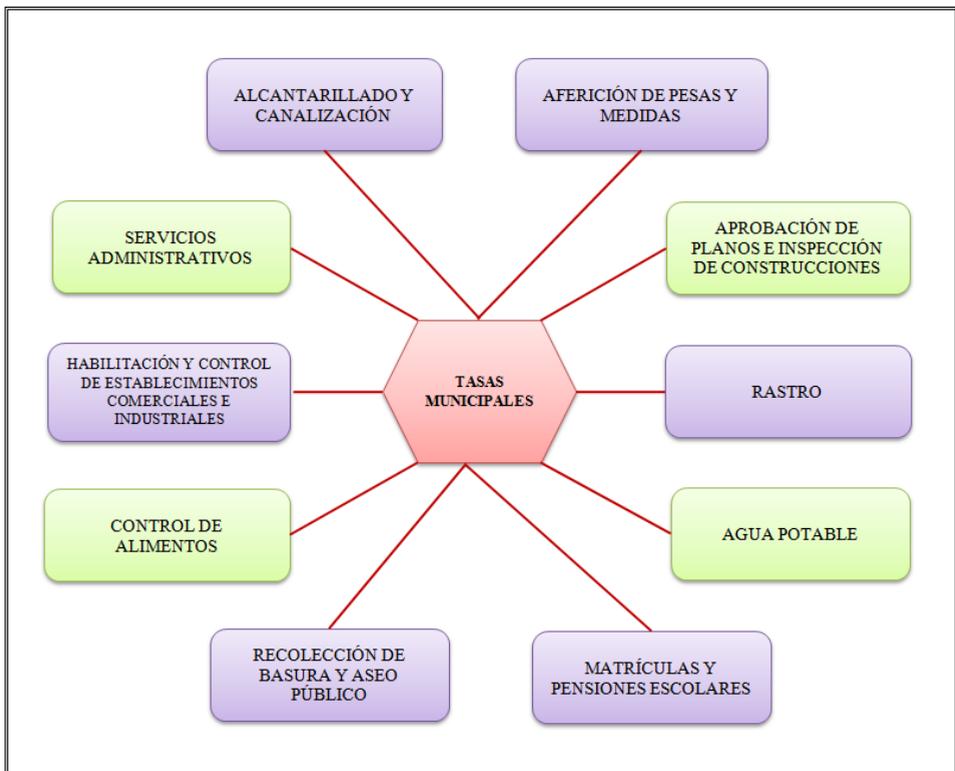
El valor del impuesto corresponderá al 1,5 por mil del activo total del año calendario anterior, considerando de manera previa la deducción únicamente de las obligaciones de hasta un año plazo o pasivos corrientes, y los pasivos contingentes.

La misma Ley 006 de Control Tributario y Financiero respecto al impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales, contempla como exoneraciones a las Instituciones o asociaciones privadas de beneficencia o educación, corporaciones y fundaciones sin fines de lucro, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a esos objetivos.

3.3. LAS TASAS MUNICIPALES

El Código Orgánico Tributario contempla que las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, están exentas exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales. En virtud de ello, a continuación se realizará un análisis de las tasas municipales que se relacionan con la actividad de este tipo de instituciones.

Gráfico No. 7 Tasas Municipales



3.3.1. APROBACIÓN DE PLANOS E INSPECCIÓN DE CONSTRUCCIONES

El hecho generador de la tasa por aprobación de planos e inspección de construcciones se presenta al momento de proceder con el permiso de edificación, ampliación o reparación de edificios y por concepto de estudios de planos, inspección de la construcción o aprobación final de la misma, dentro de la zona urbana. Los planos correspondientes deberán presentarse en conformidad con lo que se determina en la respectiva ordenanza reglamentaria.

El valor de la tasa no deberá exceder del dos por mil del valor de la construcción.

3.3.2. AGUA POTABLE

El hecho generador de esta tasa se da justamente con la prestación del servicio de agua potable, y su tarifa será fijada en función del costo de producción del servicio y de la capacidad contributiva de los usuarios.

El único tratamiento especial se presenta en el caso de las instituciones de asistencia social y las educacionales gratuitas, ya que éstas pagarán media tarifa por el servicio de agua municipal; siendo por otra parte, de obligatoria aplicación para todas las personas que utilicen el servicio, sean naturales o jurídicas, de derecho público o privado.

3.3.3. TASAS DE ALCANTARILLADO Y CANALIZACIÓN

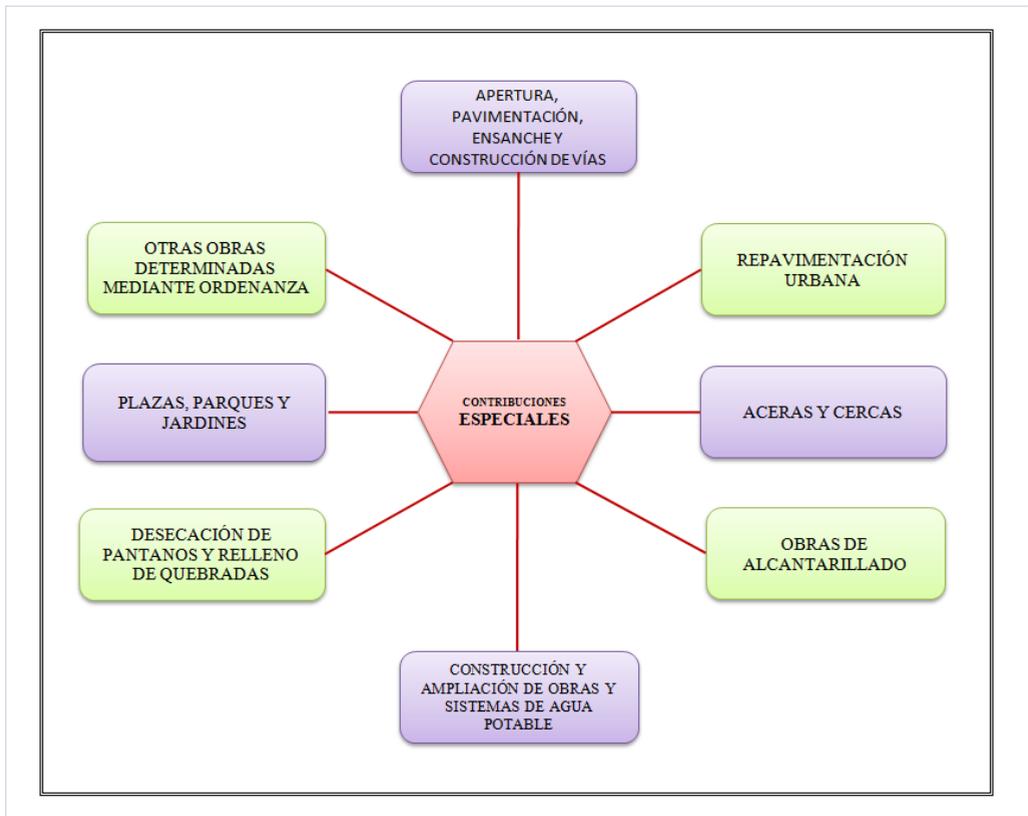
El hecho generador de esta tasa se da con la prestación o uso de las redes de alcantarillado y canalización, y su tarifa no podrá exceder del costo de mantenimiento y operación del servicio y su cobro se realizará de acuerdo con el volumen de agua potable consumida por cada usuario.

La aplicación de esta tasa es obligatoria para todas las personas que utilicen el servicio de alcantarillado y canalización, sean éstas naturales o jurídicas; queda prohibida, por consiguiente, para cualquier entidad o persona, la exoneración de esta tasa.

3.4. CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS

Las contribuciones especiales de mejoras están constituidas por el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública, siempre y cuando sea colindante con dicha obra pública, o se encuentre comprendida dentro del área declarada zona de beneficio o influencia por ordenanza del respectivo concejo.

Gráfico No. 8 Contribuciones Especiales de Mejoras



Respecto al hecho generador de las contribuciones especiales de mejoras, la Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca indica lo siguiente:

“Art. 2.- Hecho Generador.- Existe el beneficio al que se refiere el artículo anterior, y por tanto, nace la obligación tributaria, cuando una propiedad resulta colindante con una obra pública, o se encuentra comprendida dentro del área o zona de influencia de dicha obra, según lo determine la Secretaría General de Planificación o las Empresas Municipales, en base al reglamento que dicte el I. Concejo Cantona.”³⁸

La Ley Orgánica de Régimen Municipal al tratar sobre las contribuciones especiales de mejoras no contempla ningún tipo de exención, por lo que las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo deberán ser consideradas como sujetos pasivos; aplicando con ello, lo dispuesto en el Art. 35 del Código Orgánico Tributario.

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

(...)

4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;”³⁹

En virtud de ello, se describe a continuación el contenido de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, en cuanto a los sujetos pasivos, la base imponible y la tarifa de estas contribuciones.

“Art. 399.- Son sujetos pasivos de esta contribución y están obligados a pagarla los propietarios de los inmuebles beneficiados, sean personas naturales o jurídicas, sin excepción alguna, pero las municipalidades podrán absorber con cargo a su presupuesto de egresos, el importe de las exenciones totales o parciales que concedan a aquellas propiedades que hubieren sido catalogadas como monumentos históricos, de acuerdo con la reglamentación que para el efecto dictará la municipalidad respectiva.

³⁸ Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca Art. 2, Cuenca 2003

³⁹ Código Orgánico Tributario Art. 35, numeral 4), Quito 2009

“Art. 400.- Esta contribución tiene carácter real. Las propiedades beneficiadas, cualquiera que sea su título legal o situación de empadronamiento, responden con su valor por el débito tributario. Los propietarios no responden más que hasta por el valor de la propiedad, de acuerdo con el avalúo municipal actualizado, antes de la iniciación de las obras.”

(...)

Art. 402.- La base de este tributo será el costo de la obra respectiva prorrateado entre las propiedades beneficiadas, en la forma y proporción que se establecen en esta Ley.”⁴⁰

La Ley Orgánica de Régimen Municipal contempla y describe claramente en sus artículos del 403 al 413, la manera en la cual deberá ser cobrado el costo de la obra pública, considerando que en ningún caso podrá ser superior al valor de la propiedad.

Debido a que las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo que se encuentran ubicadas en la zona urbana y que como el lógico debido a su actividad requieren de un área extensa de terreno e infraestructura, factor que influye directamente en el cálculo o determinación del valor a pagar por concepto de contribuciones especiales de mejoras, es importante analizar lo contemplado en la Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca, respecto a la forma y época de pago; sobre todo, al considerar que en dicha normativa contempla la opción de solicitar facilidades de pago.

“Art. 15- Forma y época de Pago.- El plazo para el cobro de toda contribución especial de mejoras será de hasta diez años, como máximo, cuando las obras se realicen con fondos propios. En las obras ejecutadas con otras fuentes de financiamiento, la recuperación de la inversión, se efectuará de acuerdo a las condiciones del préstamo; sin perjuicio de que, por situaciones de orden financiero y para proteger los intereses de los contribuyentes, el pago se lo haga con plazos inferiores a los estipulados para la cancelación del préstamo. Tal determinación tomarán las Direcciones Financieras Municipal y de sus Empresas.

El plazo se contará después de sesenta días de la fecha de terminación de la obra o tramo de la misma; siendo éste el período máximo para que, todas las dependencias

⁴⁰ Ley Orgánica de Régimen Municipal Art. 399,402, Quito 2005

involucradas, emitan las certificaciones correspondientes para la emisión de los títulos crédito. Las Jefaturas de Recaudaciones o Rentas de la Municipalidad y de sus Empresas coordinarán y vigilarán estas actuaciones, bajo su responsabilidad. La falta de la emisión de los títulos de crédito, será considerada como negligencia grave, sujeta a responsabilidades administrativas, civiles o penales de los funcionarios. En ningún caso, los contribuyentes pagarán costos financieros generados por el retardo en la emisión de los títulos, según lo determinado en este artículo.

Luego de transcurridos sesenta días a partir de la fecha de emisión de los títulos, se cobrará por la vía coactiva y con los intereses por mora tributaria, en conformidad con lo dispuesto por el Art. 20 del Código Tributario.

*No obstante lo establecido, los contribuyentes podrán acogerse a los beneficios de facilidades de pago constantes en el Art. 45 del Código Tributario, siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en el Art. 153 del mismo Código.*⁴¹

“Art. 153.- Plazos para el pago.- La autoridad tributaria competente, al aceptar la petición que cumpla los requisitos determinados en el artículo anterior, mediante resolución motivada, dispondrá que el interesado pague en ocho días la cantidad ofrecida de contado, y concederá, el plazo de hasta seis meses, para el pago de la diferencia, en los dividendos periódicos que señale.

Sin embargo, en casos especiales, previo informe de la autoridad tributaria de primera o única instancia, la máxima autoridad del sujeto activo correspondiente, podrá conceder para el pago de esa diferencia plazos hasta de dos años, siempre que se ofrezca cancelar en dividendos mensuales, trimestrales o semestrales, la cuota de amortización gradual que comprendan tanto la obligación principal como intereses y multas a que hubiere lugar, de acuerdo a la tabla que al efecto se elabore; que no se desatienda el pago de los tributos del mismo tipo que se causen posteriormente; y, que se constituya de acuerdo con este Código, garantía suficiente que respalde el pago del saldo.”⁴²

⁴¹ Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca Art. 15, Cuenca 2003

⁴² Código Orgánico Tributario Art. 153, Quito 2009

Las obras por el beneficio que generan y que se pagan mediante contribuciones especiales de mejoras, se clasifican en:

- **Locales:** Aquellas que causan un beneficio directo a los propietarios frentistas.
- **Sectoriales:** Las que causan el beneficio a un sector o área de influencia debidamente delimitada.
- **Globales:** Las que causan un beneficio general a los ciudadanos del cantón Cuenca.

La Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca, señala que *“los beneficios por las obras son excluyentes unos de otros ; así: quien paga un beneficio local, no pagará el sectorial ni global y, quien paga por el sectorial, no pagará el global, a excepción de las obras de agua potable, alcantarillado sanitario y pluvial, depuración de aguas residuales y saneamiento en general, por cuyos conceptos se cobrará de acuerdo a la reglamentación expedida por la Empresa ETAPA, según dispone el Art. 43 de esta Ordenanza, previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas.”*⁴³

3.4.1. PAVIMENTACIÓN URBANA

El hecho generador constituye el beneficio presentado en las vías locales por pavimentación, construcción y reconstrucción de toda clase de vías, en las que se tomarán en cuenta las obras de adoquinamiento, asfaltado o cualquier otra forma de intervención constructiva en las calzadas

Se constituyen en sujetos pasivos los beneficiarios de las obras, sin excepción, por lo que se incluyen a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.

La base imponible está compuesta por los costos de la obra, debiendo considerarse que en el caso de obras de pavimento de beneficio sectorial se pagarán: en un cincuenta por ciento por los propietarios frentistas beneficiados; y el cincuenta por ciento restante, a prorrata del avalúo Municipal de los predios de los beneficiados en el sector determinado.

⁴³ Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca Art. 29, Cuenca 2003

Así también, en el caso de obras de pavimento de beneficio global se pagarán: en un cincuenta por ciento por los propietarios frentistas beneficiados, y el cincuenta por ciento restante a prorrata del avalúo municipal de los predios de los beneficiados sectoriales y globales, en la siguiente forma: el cuarenta por ciento, por los que reciben el beneficio global, y el diez por ciento, distribuido entre los que reciben el beneficio sectorial.

Cuadro No. 19 *Contribución especial por Pavimentación Urbana.*

PAVIMENTACION URBANA	
%	DISTRIBUCION
40%	PRORRATEADO ENTRE TODAS LAS PROPIEDADES SIN EXCEPCIÓN, EN PROPORCIÓN A LAS MEDIDAS DE SU FRENTE A LA VÍA
60%	PRORRATEADO ENTRE TODAS LAS PROPIEDADES CON FRENTE A LA VÍA SIN EXCEPCIÓN, EN PROPORCIÓN AL AVALÚO DE LA TIERRA Y LAS MEJORAS ADHERIDAS EN FORMA PERMANENTE
<p>OBSERVACIONES :</p> <p>LA SUMA DE LAS CANTIDADES RESULTANTES DE LAS LETRAS A) Y B) DE ESTE ARTÍCULO, CORRESPONDIENTES A PREDIOS NO EXENTOS DEL IMPUESTO A LA PROPIEDAD, SERÁN PUESTOS AL COBRO EN LA FORMA ESTABLECIDA POR ESTA LEY.</p>	

3.4.2. REPAVIMENTACIÓN URBANA

El hecho generador constituye el beneficio presentado en las vías locales por repavimentación urbana, reconstrucción de toda clase de vías, en las que se tomarán en cuenta las obras de readoquinamiento, asfaltado o cualquier otra forma de intervención reconstructiva en las calzadas.

Se constituyen en sujetos pasivos los beneficiarios de las obras, sin excepción, por lo que se incluyen a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.

La base imponible está compuesta por los costos de la obra tal como lo indica el Art. 31 de la Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca.

Cuadro No. 20 *Contribución especial por Repavimentación.*

REPAVIMENTACION	
%	DISTRIBUCION
40%	PRORRATEADO ENTRE TODAS LAS PROPIEDADES SIN EXCEPCIÓN, EN PROPORCIÓN A LAS MEDIDAS DE SU FRENTE A LA VÍA
60%	EL SESENTA POR CIENTO SERÁ PRORRATEADO ENTRE TODAS LAS PROPIEDADES CON FRENTE A LA VÍA SIN EXCEPCIÓN, EN PROPORCIÓN AL AVALÚO DE LA TIERRA Y LAS MEJORAS ADHERIDAS EN FORMA PERMANENTE. SI UNA PROPIEDAD DIERE FRENTE A DOS O MÁS VÍAS PÚBLICAS, EL ÁREA DE AQUELLA SE DIVIDIRÁ PROPORCIONALMENTE A DICHS FRENTE EN TANTAS PARTES COMO VÍAS, PARA REPARTIR ENTRE ELLAS EL COSTO DE LOS AFIRMADOS, EN LA FORMA QUE SEÑALA EL ARTÍCULO PRECEDENTE.
OBSERVACIONES : EL COSTO DEL PAVIMENTO DE LA SUPERFICIE COMPRENDIDA ENTRE LAS BOCACALLES, SE CARGARÁ A LAS PROPIEDADES ESQUINERAS EN LA FORMA QUE ESTABLECE ESTE ARTÍCULO.	

3.4.3. APERTURA O ENSANCHAMIENTO DE CALLES

El hecho generador constituye el beneficio presentado por la apertura o ensanchamiento de calles en la zona urbana.

Se constituyen en sujetos pasivos los beneficiarios de las obras, sin excepción, por lo que se incluyen a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.

La base imponible está compuesta por los costos de la obra tal como lo indica el Art. 31 de la Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca.

Cuadro No. 21 *Contribución especial por Apertura o Ensanchamiento de calles.*

APERTURA O ENSANCHE DE CALLES	
%	DISTRIBUCION
40%	PRORRATEADO ENTRE TODAS LAS PROPIEDADES SIN EXCEPCIÓN, EN PROPORCIÓN A LAS MEDIDAS DE SU FRENTE A LA VÍA
60%	PRORRATEADO ENTRE TODAS LAS PROPIEDADES CON FRENTE A LA VÍA SIN EXCEPCIÓN, EN PROPORCIÓN AL AVALÚO DE LA TIERRA Y LAS MEJORAS ADHERIDAS EN FORMA PERMANENTE
OBSERVACIONES : LA SUMA DE LAS CANTIDADES RESULTANTES DE LAS LETRAS A) Y B) DE ESTE ARTÍCULO, CORRESPONDIENTES A PREDIOS NO EXENTOS DEL IMPUESTO A LA PROPIEDAD, SERÁN PUESTOS AL COBRO EN LA FORMA ESTABLECIDA POR ESTA LEY.	

3.4.4. ACERAS Y BORDILLOS, CERCAS Y CERRAMIENTOS

El hecho generador constituye el beneficio presentado por la construcción de aceras y bordillos, cercas y cerramientos en la zona urbana.

Se constituyen en sujetos pasivos los beneficiarios de las obras, sin excepción, por lo que se incluyen a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.

La base imponible está compuesta por los costos de la obra tal como lo indica el Art. 31 de la Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca.

Cuadro No. 22 Contribución especial por Aceras, Bordillos, Cercas y Cerramientos.

ACERAS - BORDILLOS - CERCAS Y CERRAMIENTOS	
%	DISTRIBUCION
100%	PROPIEDADES SIN EXCEPCIÓN, EN PROPORCIÓN A LAS MEDIDAS DE SU FRENTE A LA VÍA

3.4.5. OBRAS DE AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO, DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES Y OTRAS REDES DE SERVICIO

El hecho generador constituye el beneficio presentado por la construcción de obras de agua potable, alcantarillado, depuración de aguas residuales y otras redes de servicio.

Se constituyen en sujetos pasivos los beneficiarios de las obras, sin excepción, por lo que se incluyen a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.

La base imponible está compuesta por los costos de la obra tal como lo indica el Art. 31 de la Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca, *"bien sea tal beneficio, local, sectorial o global, según lo determine la Empresa Municipal ETAPA, de acuerdo con los respectivos reglamentos, o el dictamen obligatorio de otras empresas ligadas a los servicios cuyas redes se hayan ejecutado."*⁴⁴

⁴⁴ Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca Art. 43, Cuenca 2003

Cuadro No. 23 *Contribución especial por Construcción y Ampliación de obras y sistemas de agua potable..*

CONSTRUCCIÓN Y AMPLIACIÓN DE OBRAS Y SISTEMAS DE AGUA POTABLE
DISTRIBUCION
SERÁ COBRADO POR LA MUNICIPALIDAD EN LA PARTE QUE SE REQUIERA UNA VEZ DEDUCIDAS LAS TASAS POR SERVICIOS PARA CUBRIR SU COSTO TOTAL EN PROPORCIÓN AL AVALÚO DE LAS PROPIEDADES BENEFICIADAS, SIEMPRE QUE NO EXISTA OTRA FORMA DE FINANCIAMIENTO
PARA EL PAGO DEL VALOR TOTAL DE LA CONSTRUCCIÓN, AMPLIACIÓN, OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO DE LOS SISTEMAS DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO, LAS MUNICIPALIDADES COBRARÁN LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS Y LAS TASAS RETRIBUTIVAS DE LOS SERVICIOS EN LA FORMA QUE SEÑALA ESTA LEY.

3.4.6. DESECACIÓN DE PANTANOS, RENATURALIZACIÓN DE QUEBRADAS Y OBRAS DE RECUPERACIÓN TERRITORIAL.

El hecho generador constituye el beneficio presentado por las obras de desecación de pantanos, renaturalización de quebradas y obras de recuperación territorial.

Se constituyen en sujetos pasivos los beneficiarios de las obras, sin excepción, por lo que se incluyen a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.

La base imponible está compuesta por los costos de la obra tal como lo indica el Art. 31 de la Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca.

Cuadro No. 24 *Contribución especial por Desecación de pantanos y Renaturalización de quebradas y obras de recuperación territorial.*

DESECACIÓN DE PANTANOS, RENATURALIZACIÓN DE QUEBRADAS Y OBRAS DE RECUPERACIÓN TERRITORIAL	
%	DISTRIBUCION
60%	ENTRE LOS PROPIETARIOS QUE RECIBAN UN BENEFICIO DIRECTO DE LA OBRA REALIZADA; ENTENDIÉNDOSE POR TALES, LOS PROPIETARIOS DE INMUEBLES UBICADOS EN LA CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DETERMINADA POR LA DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN URBANA DE LA MUNICIPALIDAD, DE ACUERDO CON EL RESPECTIVO REGLAMENTO.
40%	ENTRE LOS PROPIETARIOS DE INMUEBLES QUE RECIBAN EL BENEFICIO DE LA OBRA EJECUTADA, EXCLUYENDO LOS SEÑALADOS EN EL LITERAL ANTERIOR. LA DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN URBANA, DE ACUERDO AL RESPECTIVO REGLAMENTO, DETERMINARÁ LOS PROPIETARIOS DE INMUEBLES QUE RECIBAN ESTE BENEFICIO, PUDIENDO, DE SER EL CASO, DETERMINAR ESTE BENEFICIO COMO GENERAL PARA TODOS LOS PROPIETARIOS URBANOS DEL CANTÓN Y, EN ESTE CASO, EL PAGO TOTAL ENTRE LOS PROPIETARIOS URBANOS DEL CANTÓN CUENCA A PRORRATA DEL AVALÚO MUNICIPAL.

3.4.7. PARQUES, PLAZAS Y JARDINES

El hecho generador constituye el beneficio presentado por las obras de construcción de parques, plazas y jardines.

Se constituyen en sujetos pasivos los beneficiarios de las obras, sin excepción, por lo que se incluyen a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo.

La base imponible está compuesta por los costos de la obra tal como lo indica el Art. 31 de la Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca.

Cuadro No. 25 *Contribución especial por la Construcción de Parques, Plazas y Jardines, excluido Monumentos.*

CONSTRUCCIÓN DE PARQUES, PLAZAS Y JARDINES, EXCLUIDO MONUMENTOS	
%	DISTRIBUCION
50%	ENTRE LAS PROPIEDADES, SIN EXCEPCIÓN, CON FRENTE A LAS OBRAS, DIRECTAMENTE O CALLE DE POR MEDIO, Y EN PROPORCIÓN A SUS RESPECTIVOS FRENTE CON VISTA A LAS OBRAS
30%	SE DISTRIBUIRÁ ENTRE LAS PROPIEDADES O LA PARTE DE LAS MISMAS, UBICADAS DENTRO DE LA ZONA DE BENEFICIO, EXCLUIDAS LAS DEL INCISO ANTERIOR, CUYO ÁMBITO SERÁ DELIMITADO POR EL CONCEJO. LA DISTRIBUCIÓN SE HARÁ EN PROPORCIÓN A LOS AVALÚOS DE LA TIERRA Y MEJORAS
20%	A CARGO DE LA MUNICIPALIDAD

CONCLUSIONES

- La normativa tributaria vigente con la publicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador en el Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre del 2007, marca un nuevo enfoque en el tema tributario respecto de los ingresos de las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo, lo que exige a los responsables o administradores de dichas instituciones tomar acciones que se desprendan de un proceso estructurado e incluso estratégico de planificación tributaria.
- El objetivo de las instituciones privadas sin fines de lucro será cumplir con los requisitos establecidos en la ley para que sus ingresos tengan el tratamiento de exentos del impuesto a la renta. Sin embargo, existe un alto grado de incertidumbre o claridad respecto a la aplicación de dichos requisitos. Tal es el caso del cumplimiento de los porcentajes de donación respecto a los ingresos, en aquellas instituciones en las cuales por su nivel de gestión o posicionamiento en el sector, no requieren de ingresos adicionales que les permitan cubrir sus gastos operativos o egresos por inversión.
- En situaciones tales como el actuar como agentes de retención del impuesto a la renta, exigirá a los responsables de la aplicación tributaria en las instituciones, contadores por ejemplo, a remitirse a normativas tributarias internacionales que eviten la doble imposición de este impuesto en el caso de la adquisición de bienes o prestación de servicios del exterior.
- La aplicación correcta del crédito tributario del impuesto al valor agregado permitirá optimizar el recurso financiero, considerando que la normativa tributaria contempla diferentes criterios de aplicación en función de la realidad de cada institución.
- En referencia a las exenciones señaladas en el Art. 35 del Código Orgánico Tributario no existe una claridad de aplicación para el impuesto de patentes municipales en el caso de las instituciones sin fines de lucro del sector educativo, puesto que existen casos en los cuales la propia Ilustre Municipalidad ha generado títulos de crédito por este impuesto, que luego de un proceso de justificación por parte de la institución educativa notificada, ha procedido a resolver a favor de dicha institución con apego al mismo artículo del Código Orgánico Tributario.

- El desarrollo de la presente guía tributaria permitirá al personal involucrado en el tema tributario tener una fuente de consulta de la normativa legal aplicable a las instituciones privadas sin fines de lucro del sector educativo de la ciudad de Cuenca, cumpliendo con ello el objetivo planteado en el diseño de la misma.

RECOMENDACIONES

- Los responsables o administradores de las instituciones educativas deberán considerar dentro de su planificación institucional y estratégica al tema tributario, ya que esto les permitirá desarrollar políticas y procedimientos aplicables a los procesos que influyen de manera sensible con el cumplimiento de la normativa tributaria.
- Es importante definir la estructura operativa y no operativa de los ingresos de estas instituciones, ya que ello permitirá definir cuáles serán los rubros que serán facturados directamente por la institución educativa y cuales serán tercerizados, como por ejemplo el servicio de colación y el servicio de transporte. Esto contribuirá a una disminución de los ingresos no operativos y con ello también contrarrestar el porcentaje de donaciones requerido en el Art. 19 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
- En el caso de que la institución requiera adquirir bienes o la prestación de servicios de proveedores extranjeros, será importante investigar si existe o no un convenio internacional firmado con el Ecuador que evite la doble imposición del impuesto a la renta; y con ello, determinar las acciones como agente de retención.
- Será importante para las instituciones educativas analizar la estructura de sus ventas, es decir, determinar y estudiar el comportamiento de aquellas con tarifa 12% y 0% del impuesto al valor agregado, para luego en base a ese análisis establecer una política tributaria para aplicar el crédito tributario de este impuesto.
- Se recomienda para el caso de aquellas instituciones educativas que mantengan dentro de sus cuentas del activo exigible el crédito tributario de años anteriores por concepto del impuesto al valor agregado, realizar un ajuste contable en el periodo fiscal que transcurre con cargo a la cuenta Resultado de Ejercicios Anteriores, de esta manera saneará sus cuentas de patrimoniales.
- En el caso de que una institución privada sin fines de lucro del sector educativo reciba por parte de la Ilustre Municipalidad de Cuenca una notificación por concepto de falta de pago de impuesto de patentes, será necesario cumplir con el procedimiento para justificar dicho incumplimiento con apego a lo dispuesto en el Art. 35 del Código Orgánico Tributario.

- Se recomienda que luego de analizar la presente guía de planificación tributaria, los usuarios determinen aquellos puntos aplicables a cada institución educativa en particular y mantener una actitud investigativa, ya que la normativa tributaria puede cambiar, o por otra parte expedirse reglamentos, resoluciones u ordenanzas que aclaren la aplicación de las leyes tributarias ya existentes.

BIBLIOGRAFIA

DOCUMENTOS:

- GOMEZ DE LA TORRE Blanca, “Estudio en Leyes y Regulaciones que rigen las Organizaciones de la Sociedad Civil en el Ecuador”, Quito Ecuador, obtenida el 15 de abril del 2010.
- BUSTOS Javier, “Ecuador un Paraíso Fiscal?”, Quito Ecuador, obtenida el 15 de abril del 2010.

ENTREVISTAS:

- Fernando Campoverde Campoverde, “Entrevistas semi-estructuradas de tipo analítico y de modalidad individual”, Abril 2010

LEYES:

- “Constitución Política del Ecuador”, Quito 2009
- “Decreto Presidencial No. 982”, dado en Quito el 25 de marzo de 2008
- “Código Tributario “, Ley s/n (segundo suplemento del Registro Oficial 392,30-VII-2008).
- “Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador”, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 497, de 30 de diciembre de 2008
- “Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio”, publicado en el Registro oficial No. 493, de 05 de agosto de 1986
- “Circular No. NAC-DGECCGC09-00010”, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 50, de 20 de octubre de 2009

- “Ley Orgánica de Régimen Municipal”, dada en Quito el 17 de octubre de 2005
- “Ordenanza que reglamenta la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patentes municipales” dada en Cuenca el 23 de diciembre de 2004
- “Codificación de la Ordenanza General Normativa para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Cuenca” dada en Cuenca el 02 de mayo de 2003