

El régimen de impuesto a la renta y la devolución del IVA a las empresas públicas bajo la perspectiva de la Ley Orgánica de Empresas Públicas

*Rosana Morales Ordóñez**

RESUMEN

La devolución del IVA consiste en un régimen tributario especial que se aplica en función de consideraciones específicas y en atención a la calidad que ostentan los sujetos pasivos que se benefician del mismo. Para que esta devolución proceda –en el caso de empresas públicas–, es indispensable que estas se encuentren constituidas de conformidad con las disposiciones de la Ley Orgánica de Empresas Públicas o, en su defecto, hayan cumplido con las disposiciones específicas del régimen de transición contemplado para que las empresas públicas o estatales existentes, las sociedades anónimas en las que el Estado es accionista, las empresas subsidiarias y las empresas de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional se conviertan en nuevas empresas públicas. En este contexto, el presente trabajo pretende analizar, de conformidad con el contenido de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, el momento a partir del cual se genera el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado, para las empresas públicas, así como cuestionar ciertas inconsistencias que se desprenden de esta Ley.

PALABRAS CLAVE: Ley Orgánica de Empresas Públicas, empresas públicas, transición, conversión, sociedades anónimas, subsidiarias, devolución del IVA, régimen tributario.

SUMMARY

The VAT refunds consist on a special tax system applied according to specific considerations and in response to the capacity taxpayers who benefit from these refunds show. For this refund to be appropriate –in the case of public companies–, it is essential that they are formed in accordance with the provisions of the Organic Law of Public Companies or, failing that, that they have fulfilled the specific provisions of the provided transitional regime so the existing public or state-

* Funcionaria del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, docente en la UASB-E.

owned companies, public limited companies in which the State is a shareholder, subsidiary companies, and companies belonging to the Armed Forces and the National Police become new public companies. In this context, this paper attempts to analyze, in accordance with the contents of the Organic Law of Public Companies, the time from which the right to a refund of the Value Added Tax is generated for public companies; and to question some inconsistencies arising from this act.

KEY WORDS: Organic Law of Public Companies, public companies, transition, conversion, public limited companies, subsidiary companies, VAT refunds, tax system.

FORO

INTRODUCCIÓN

La expedición de la Ley Orgánica de Empresas Públicas en el año 2009 (LOEP en lo sucesivo) supuso un importante avance en el régimen jurídico ecuatoriano, ya que, hasta ese momento, en el país no existía un cuerpo legal específico que regulase a estas empresas. De hecho, la legislación ecuatoriana no había definido expresamente lo que son las empresas públicas; al contrario, el concepto de empresa pública constituía uno de los más difusos dentro del Derecho Público, pudiendo afirmarse que las definiciones eran tantas como autores se hubiesen ocupado del asunto y, como consecuencia, no existía precisión en cuanto a su regulación y control, pues no era tarea fácil determinar si, en efecto, se trataba de empresas privadas o de empresas públicas.

Algunas definiciones se concentraron en establecer la calidad de la empresa por el fin que perseguía la misma, si su objeto consistía en prestar un servicio al público,¹ entonces se trataba de una empresa pública; otras definiciones apuntaban al con-

-
1. Los conceptos de servicio público que hoy en día tenemos fueron elaborados en su mayoría por la doctrina y jurisprudencia francesa, y se centran en calificar al servicio en razón de si el órgano que lo presta es público o privado; y también en virtud de que el servicio que se preste sea para satisfacer una necesidad general (pública) y sea ejecutado en forma regular y continua. Cabe resaltar que la mayoría de los autores, rescatan *tres reglas que son comunes a todos los servicios públicos*: la continuidad del servicio, la igualdad de los usuarios y la adaptación del servicio a las necesidades del público. Véase nota 1 y 2 de Enrique Sayagués Laso, *Tratado de Derecho administrativo I*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2002, 8a. ed., p. 74; Maurice Hauriou, *Précis de droit administratif*, París, Recueil-Sirey, 1927, 11a. ed., p. 16; Marcel Waline, *Traité élémentaire de droit administratif*, Toulouse, Recueil-Sirey, 1946, 4a. ed., p. 271; Roger Bonnard, *Précis de droit administratif*, París, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1943, 4a. ed., p. 15; Leon Duguit, *Traité de droit constitutionnel*, V, París, E. de Boccard Editeurs Successeur, 1927, 3a. ed., p. 59; F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, I, Milán, p. 204; Oreste Ranelletti, "Concetto delle persone giuridiche pubbliche amministrative", en *Rivista di diritto pubblico I*, Milán, 1916, p. 345. Véase también Juan Francisco Linares, *Derecho*

trol que se ejerce sobre la empresa en cuestión, esto es, si el control efectivo que el Estado tiene sobre el proceso de toma de decisiones en la empresa era alto, entonces la empresa era pública; incluso otra concepción se centraba en la propiedad de las acciones de la empresa para calificar a la empresa de pública o privada, así, si la mayoría de acciones pertenecían al sector público, entonces la empresa era, sin lugar a dudas, pública.

Con tantos conceptos diversos resultaba de difícil aplicación la normativa tributaria ecuatoriana que hablaba entonces de empresas públicas, sin que exista una definición única al respecto. Así, por ejemplo, el numeral 2 del art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establecía:

Pago del impuesto. Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas: 2. Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y *las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente...* (La cursiva me pertenece).

El numeral 2 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente hasta la expedición de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, señalaba:

Exenciones. Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: 2. Los obtenidos por las instituciones del Estado. *Sin embargo, estarán sujetos a impuesto a la renta las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos, que compitiendo o no con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general* (La cursiva me pertenece).

El numeral 10 del art. 55 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, disponía:

Transferencias e importaciones con tarifa cero. Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: 10. *Los que adquieran las instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta* (La cursiva me pertenece).

administrativo, Buenos Aires, Astrea, 2000, p. 509, que define al servicio público como la prestación obligatoria individualizada y concreta de cosas y servicios, para satisfacer necesidades colectivas y primordiales de la comunidad, ya directamente por la Administración, ya por medio de particulares, en ambos casos bajo un régimen de derecho público.

La carencia de una normativa específica para las empresas públicas ha sido determinante en su desarrollo, ya que, en ausencia de normas adecuadas, estas debían someterse a las leyes generales que rigen para la administración pública, y que, en su mayoría, fueron diseñadas para aplicarse en organismos e instituciones de naturaleza diferente y con otros compromisos y actividades.

Con este panorama, dando cumplimiento a lo previsto en la Constitución de la República del Ecuador y, entre muchos otros considerandos, ante la necesidad de eliminar la discrecionalidad en el control estatal de estas entidades, así como la arbitrariedad con la que eventualmente actuaban algunas de las denominadas “empresas públicas”, surge la LOEP (S.R.O. 48; 16-X-2010), con el afán de innovar y reestructurar al Estado, descongestionar, aclarar y dar soluciones abiertas al desarrollo del emprendimiento público.

La creación de la LOEP ya se anticipó en la Constitución de la República del Ecuador (R.O. 449; 20-X-2008), particularmente en el art. 315, que preveía la necesidad de su existencia en los siguientes términos:

El Estado constituirá empresas públicas para la gestión de sectores estratégicos, la prestación de servicios públicos, el aprovechamiento sustentable de recursos naturales o de bienes públicos y el desarrollo de otras actividades económicas. Las empresas públicas estarán bajo la regulación y el control específico de los organismos pertinentes, de acuerdo con la ley; funcionarán como sociedades de derecho público, con personalidad jurídica, autonomía financiera, económica, administrativa y de gestión, con altos parámetros de calidad y criterios empresariales, económicos, sociales y ambientales. Los excedentes podrán destinarse a la inversión y reinversión en las mismas empresas o sus subsidiarias, relacionadas o asociadas, de carácter público, en niveles que garanticen su desarrollo. Los excedentes que no fueran invertidos o reinvertidos se transferirán al Presupuesto General del Estado. La ley definirá la participación de las empresas públicas en empresas mixtas en las que el Estado siempre tendrá la mayoría accionaria, para la participación en la gestión de los sectores estratégicos y la prestación de los servicios públicos (La cursiva me pertenece).

La LOEP nace para satisfacer necesidades estatales derivadas de ciertas disposiciones constitucionales que me permito citar a continuación:

- Art. 261. El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre: 12. El control y administración de las empresas públicas nacionales.
- Art. 313. El Estado se reserva el derecho de administrar, regular, controlar y gestionar los sectores estratégicos, de conformidad con los principios de sostenibilidad ambiental, precaución, prevención y eficiencia. Los sectores estratégicos, de decisión y control exclusivo del Estado, son aquellos que por su trascendencia y magnitud tienen decisiva influencia económica, social, política o ambiental, y deberán orientarse al pleno

desarrollo de los derechos y al interés social. Se consideran sectores estratégicos la energía en todas sus formas, las telecomunicaciones, los recursos naturales no renovables, el transporte y la refinación de hidrocarburos, la biodiversidad y el patrimonio genético, el espectro radioeléctrico, el agua, y los demás que determine la ley.

- Art. 314. El Estado será responsable de la provisión de los servicios públicos de agua potable y de riego, saneamiento, energía eléctrica, telecomunicaciones, vialidad, infraestructuras portuarias y aeroportuarias, y los demás que determine la ley. El Estado garantizará que los servicios públicos y su provisión respondan a los principios de obligatoriedad, generalidad, uniformidad, eficiencia, responsabilidad, universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad y calidad. El Estado dispondrá que los precios y tarifas de los servicios públicos sean equitativos, y establecerá su control y regulación.

Así, la LOEP establece en su art. 4 lo que debe entenderse por empresa pública:

entidades que pertenecen al Estado en los términos que establece la Constitución de la República, personas jurídicas de derecho público, con patrimonio propio, dotadas de autonomía presupuestaria, financiera, económica, administrativa y de gestión. Estarán destinadas a la gestión de sectores estratégicos, la prestación de servicios públicos, el aprovechamiento sustentable de recursos naturales o de bienes públicos y en general al desarrollo de actividades económicas que corresponden al Estado.

A continuación, en su art. 5, regula la constitución y jurisdicción de las empresas públicas, y en los tres primeros numerales establece: “La creación de empresas públicas se hará:

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

Y puntualiza expresamente que la denominación de las empresas deberá contener la indicación de “EMPRESA PÚBLICA” o la sigla “EP”, acompañada de una expresión peculiar; siglas que no existían y, por lo tanto, no formaban parte de la denominación de las empresas públicas existentes hasta el 16 de octubre de 2009, fecha en la cual se publicó la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Ante este nuevo marco legal, cabría entender que la LOEP pretende regular a las *nuevas* empresas públicas, es decir, a aquellas empresas que han sido constituidas de

conformidad con las disposiciones de la nueva Ley y que, desde ese momento, se sujetan a todas sus regulaciones.

Con esto entendido, surge entonces una interrogante ¿qué pasa con las empresas públicas que ya existían antes de la vigencia de la Ley Orgánica de Empresas Públicas? ¿son sujetos de derechos y obligaciones derivados de la LOEP por el solo hecho de haber existido como empresas públicas o deben seguir cierto proceso de transición para encontrarse bajo las regulaciones de la misma? ¿qué sucede con aquellas empresas públicas cuyo accionista único o mayoritario es el Estado Ecuatoriano?

Las respuestas están dadas por la propia Ley Orgánica en sus disposiciones transitorias, o al menos se hizo el intento de regular estas situaciones como analizaremos a continuación; no sin antes puntualizar que el estudio que se va a realizar está enfocado exclusivamente en el derecho que tienen las empresas públicas a la devolución del Impuesto al Valor Agregado a partir de la publicación de la Ley Orgánica que las rige; por lo tanto, el término “régimen tributario aplicable”, se entenderá circunscrito a la devolución del Impuesto al Valor Agregado para efecto de este análisis.

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS

Con la publicación de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, se estableció un nuevo régimen tributario para las mismas, considerando su forma de constitución, sus fines, sus objetivos y su pertenencia al sector público.

Recordemos que la extinta Ley de Impuesto a la Renta, publicada mediante Decreto Supremo No. 1283 en el Registro Oficial No. 305 de 8 de septiembre de 1971, establecía entre las exenciones del impuesto a la renta a los ingresos obtenidos por el Estado, los Consejos Provinciales, los Municipios y demás Instituciones de Derecho Público, así como las de Derecho Privado, con finalidad social o pública, según la Constitución o las Leyes; así también, se reconocía la exención, en la parte proporcional de la renta que les correspondía en las *empresas constituidas con sus capitales* y los capitales de particulares.

Posteriormente y, a consecuencia de la privatización² de varias empresas estatales, con la Ley 51 publicada en el Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993, se sustituyó el numeral 2 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciéndose que, además de los ingresos obtenidos por el Estado, los consejos

2. Juan Carlos Cassagne y Gaspar Ariño Ortiz, *Servicios Públicos, Regulación y Renegociación*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2005, p. 9, señalan: “El término “privatización” ha sido en estos años una palabra mágica que

provinciales, las municipalidades y demás entidades y organismos del sector público, contemplados en la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, se encontraban exentos de impuesto a la renta, los ingresos de las *empresas del sector público que prestaban servicios públicos, mientras que se gravaban los ingresos de las empresas del sector público que competieran con el sector privado y, explotaran actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas y de servicios en general.*

Con ello se ampliaba el campo de exención para las empresas públicas, incluyéndose con esta reforma también a aquellas empresas del sector público que *no* competían con el sector privado, quedando por lo tanto sus ingresos exentos de impuesto a la renta.

Con la Ley 99-24, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, se sustituyó el numeral 2 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el siguiente:

Los obtenidos por las instituciones del Estado. Sin embargo, estarán sujetas a impuesto a la renta las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos, que *compitiendo o no* con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general (La cursiva me pertenece).

De esta forma, quedaba normada la exoneración de impuesto a la renta para los ingresos de las empresas del sector público que cumplieran con las condiciones establecidas, hasta la publicación de la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Con esta distinción, claramente se encontraban exentos de impuesto a la renta los ingresos de las empresas públicas que prestaban servicios públicos, mientras que el resto de empresas públicas sí debían sujetarse al pago de este impuesto, provocando distorsiones en la interpretación de la Ley. Este es el caso de las empresas eléctricas a nivel nacional, que, al prestar un servicio público, no se encontraban exentas del impuesto a la renta por haber sido constituidas como sociedades anónimas al amparo de la Ley de Compañías y sujetas al Control de la Superintendencia de Compañías, es decir eran concebidas como personas jurídicas de derecho privado.

encarnaba en sí misma una transformación profunda en el modelo de Estado. Ha significado un verdadero *tour-nant de l'histoire*, como una nueva encrucijada histórica, caracterizada por la liberalización de actividades, la apertura de fronteras, la supresión de monopolios y la privatización de tareas y empresas públicas. Después de más de medio siglo de expansión del Estado, este ha empezado a retirarse de la actividad económica, para concentrarse en lo que son sus funciones soberanas. *Este cambio de modelo*, que se inicia a finales de los ochenta en el Reino Unido, no es propio de un país o de un gobierno concreto. Es universal, es un proceso de biología histórica que está teniendo importantes manifestaciones tanto en Europa como en Iberoamérica, e implica esencialmente un cambio de tareas –de roles– entre el Estado y la Sociedad”.

El razonamiento jurídico tributario que establecía que las empresas eléctricas se encontraban sujetas al pago del impuesto a la renta se remontaba al acto de constitución de las mismas, ya que, para que una entidad que presta un servicio público sea organismo del sector público, tiene que haber sido creada por ley para dicho objeto.

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, de la misma forma y bajo los mismos parámetros, se estableció en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007 en el numeral 10 del art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que se encontraban gravados con tarifa 0% los bienes y servicios importados o adquiridos en el mercado local *por las empresas públicas que percibían ingresos exentos del impuesto a la renta*, esto es, únicamente aquellas que tenían como fin la prestación de un servicio público. Así quedó establecido hasta la expedición de la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Con el marco jurídico existente hasta este momento, todavía se generaba mucha confusión y no era claro qué empresas públicas podían beneficiarse del régimen tributario vigente, puesto que había mucha subjetividad en el manejo del término “empresa pública”.

Con estos antecedentes, el 16 de octubre de 2009, en el Suplemento del Registro Oficial No. 48, se publica la Ley Orgánica de Empresas Públicas, que introduce reformas significativas respecto al régimen tributario aplicable a las empresas públicas, tanto del impuesto al valor agregado como del impuesto a la renta. Estas reformas han permitido unificar el concepto de “empresa pública”, así como su forma de constitución y regulación. Los artículos específicos de la LOEP referentes al régimen tributario son los siguientes:

- Art. 41. RÉGIMEN TRIBUTARIO. Para las empresas públicas se aplicará el Régimen Tributario correspondiente al de entidades y organismos del sector público, incluido el de exoneraciones, previsto en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno y demás leyes de naturaleza tributaria. *Para que las empresas antes mencionadas puedan beneficiarse del régimen señalado es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás leyes de la República.* Las empresas públicas que presten servicios públicos estarán exentas del pago de regalías, tributos o de cualquier otra contraprestación por el uso u ocupación del espacio público o la vía pública y del espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes (La cursiva me pertenece).
- En la Segunda Disposición Final se sustituye el numeral 2 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el siguiente, que actualmente se encuentra

vigente: “Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: 2. Los obtenidos por las instituciones del Estado y *por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas*” (La cursiva me pertenece).

- Finalmente, el numeral 1.1.2.12 de la Segunda Disposición Final de la mencionada Ley, establece que deberá agregarse a continuación del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno el siguiente artículo innumerado: “Reintegro del IVA a entidades y empresas públicas. El Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, les será reintegrado en el plazo y forma determinados por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución. El Ministerio de Finanzas realizará la acreditación en la cuenta correspondiente, pudiendo proveer los fondos al Servicio de Rentas Internas para que realice tal acreditación”.

Como podemos apreciar, los cambios efectuados son sustanciales y difieren del régimen tributario que se aplicaba con anterioridad a la entrada en vigencia de esta Ley; tanto es así que, en cuanto a las exenciones de impuesto a la renta, se encuentran exonerados los ingresos de todas las empresas públicas reguladas por la LOEP, y ya no solo de aquellas empresas del sector público que prestan servicios públicos.

La LOEP modifica el régimen de tributación del IVA de las entidades y empresas públicas en la adquisición de bienes y servicios, pasando de una tarifa 0% a la tarifa 12%, generándose el derecho al reintegro del IVA pagado en la adquisición local e importación de bienes y servicios a las empresas públicas en general, entendiéndose por tales, aquellas que se regulan por la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Este es el actual régimen tributario aplicable a todas las nuevas empresas públicas, es decir, a aquellas que se constituyan y funcionen bajo las disposiciones de la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Cabe ahora conocer y analizar –bajo esta perspectiva– el régimen tributario aplicable a todas aquellas empresas del sector público que existían antes de la publicación de la LOEP y a todas aquellas empresas en las cuales el Estado es accionista único, mayoritario o minoritario, entre otras, dado que la propia LOEP establece la conversión de estas empresas existentes en Empresas Públicas.

RÉGIMEN TRANSITORIO PARA LAS EMPRESAS PÚBLICAS O ESTATALES EXISTENTES

La Primera Disposición Transitoria de la LOEP establece:

Las empresas públicas o estatales existentes, tales como Empresa Estatal Petróleos del Ecuador, PETROECUADOR; Empresa de Ferrocarriles Ecuatorianos (EFE); Correos del Ecuador; las empresas municipales, entre otras, *para seguir operando adecuarán su organización y funcionamiento a las normas previstas en esta Ley en un plazo no mayor a ciento ochenta días contados a partir de su expedición, sin que en el proceso de transición se interrumpa o limite su capacidad administrativa y operativa; para cuyo efecto, una vez que la Presidenta o Presidente de la República o la máxima autoridad del gobierno autónomo descentralizado, según sea el caso, emita el decreto ejecutivo, la norma regional u ordenanza de creación de la o las nuevas empresas públicas, aquellas dejarán de existir y transferirán su patrimonio a la o las nuevas empresas públicas que se creen.*

Transcurrido el plazo señalado en el inciso primero de esta disposición transitoria, quedarán derogadas de forma expresa todas las normas que contengan disposiciones de creación o regulación de las empresas a las que se refiere esta Ley señaladas en el indicado inciso y de todas las demás empresas que tengan carácter o naturaleza pública o estatal, en cuanto al régimen aplicable a la constitución, organización, funcionamiento, disolución y liquidación de dichas empresas.

El personal que actualmente trabaja en las empresas públicas o estatales existentes continuará prestando sus servicios en las empresas públicas creadas en su lugar, de conformidad con su objeto, bajo los parámetros y lineamientos establecidos en esta Ley, no se someterán a periodos de prueba. En consecuencia el régimen de transición previsto en estas disposiciones, incluidas las fusiones, escisiones y transformaciones, no conllevan cambio de empleador ni constituyen despido intempestivo. En caso de jubilación, desahucio o despido intempestivo, se tomarán en cuenta los años de servicio que fueron prestados en la empresa extinguida y cuya transformación ha operado por efecto de esta ley, sumados al tiempo de servicio en la nueva empresa pública creada, con los límites previstos en esta Ley.

Las sociedades o empresas incautadas por la Agencia de Garantía de Depósitos (AGD) y declaradas recursos de dicha Agencia no se someterán a las disposiciones de la presente Ley (La cursiva me pertenece).

Esta disposición concede el plazo de 180 días contados a partir de la expedición de la LOEP para que las empresas públicas o estatales existentes adecuen su organización y funcionamiento a las normas contenidas en ella y puedan seguir operando. Esta transición no podrá interrumpir o limitar su capacidad operativa, más aún si se trata de empresas que prestan servicios públicos. Recordemos que el numeral 15 del

artículo 326 de la Constitución de la República del Ecuador determina que se prohíbe la paralización de los servicios públicos.

La conversión concluye con la emisión del decreto ejecutivo, norma regional u ordenanza de creación emitida por el Presidente de la República o la máxima autoridad del gobierno autónomo descentralizado, que deberán contener la creación de la nueva empresa pública bajo los lineamientos establecidos por la LOEP, y que deberá contener en su denominación la indicación de “empresa pública” o la sigla “EP”, acompañada de una expresión peculiar.

El documento de creación, según el alcance de la disposición transitoria citada, debería haberse emitido dentro de los 180 días plazo concedidos para la conversión, esto es, las empresas públicas o estatales existentes tenían hasta el 14 de mayo de 2010 para adecuar su organización y convertirse en Empresas Públicas. Una vez transcurridos los 180 días plazo, quedan derogadas de forma expresa todas las *normas* que contengan disposiciones de creación o regulación en cuanto al régimen aplicable a la constitución, organización, funcionamiento, disolución y liquidación de las empresas existentes.

Hasta aquí la LOEP es clara, sin embargo, no define qué pasa con aquellas empresas públicas o estatales existentes que no adecuan su organización a la LOEP y, por lo tanto, no se transforman en Empresas Públicas en el plazo de 180 días. Este vacío legal da pie a diversas interpretaciones. Además, esta disposición derogatoria deja sin respuesta a varios cuestionamientos que surgen de la misma, y que la Ley Orgánica de Empresas Públicas no soluciona; por ejemplo, queda como interrogante si la intención del legislador fue decir que se derogan las normas de creación de las empresas públicas que existían antes de la LOEP y, consecuentemente, ¿estas empresas quedan sin existencia jurídica –independientemente de que continúen operando–, hasta que se creen como EP? Si esto fuere así, en cuanto al régimen tributario aplicable, no tendrían derecho al mismo hasta su creación como Empresas Públicas reguladas por la LOEP. Adicionalmente, habría que analizar las demás implicaciones jurídicas que se derivan de esta derogación.

Otra interpretación podría ser que el legislador quiso plasmar –aunque en mi opinión sin conseguirlo– que, pasados los 180 días sin que se hubiere cumplido con la correspondiente conversión, las empresas estatales y públicas existentes automáticamente pasan a ser nuevas Empresas Públicas y se sujetan a la LOEP. Es claro que esta no fue la intención, puesto que en este caso así constaría expresamente en la LOEP, y no hubiese sido necesario establecer un período de transición.

Con este panorama y remitiéndonos exclusivamente al régimen tributario en lo que respecta a la devolución del IVA, es fundamental la comprobación de que la empresa pública que solicita la devolución del impuesto sea en efecto una empresa

pública de conformidad con la LOEP o, en su defecto, que se haya convertido en una empresa pública durante el período otorgado para la transición.

De no ser así, y considerando que tienen derecho al reintegro del IVA las empresas públicas, se entendería que, si bien la empresa en cuestión puede seguir existiendo y operando, no tiene derecho a la devolución del impuesto al valor agregado, por no haberse constituido en empresa pública según lo determinado en la LOEP y en sus disposiciones transitorias para el efecto; por no reunir la calidad que le permite acceder al beneficio de la devolución del IVA.

Por otro lado, aquellas empresas públicas o estatales existentes que se han convertido en Empresas Públicas *dentro del plazo de los 180 días*, tienen derecho a la devolución del IVA desde el momento de la conversión, esto es, considerando la fecha del acto de constitución que bien puede ser un decreto ejecutivo, una norma regional o una ordenanza de creación, siempre que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes como Empresas Públicas, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, LOEP y demás leyes de la República.

Finalmente, cabe preguntarse también: ¿qué sucede con aquellas empresas públicas o estatales existentes que se han convertido en Empresas Públicas con posterioridad al plazo otorgado?

La LOEP tampoco dice nada al respecto; sin embargo, el sentido común se inclinaría a concluir que, si bien dichas empresas no se convirtieron dentro del plazo otorgado para el efecto, advirtiendo que no existe prohibición para hacerlo posteriormente, pueden hacerlo, y tendrían derecho a solicitar la devolución del IVA desde que se encuentren constituidas como Empresas Públicas con su respectivo acto de creación.

Este análisis se deriva de la intención de la LOEP de homogeneizar a las Empresas Públicas, concediéndoles a aquellas que ya existían la posibilidad de adecuarse a la nueva ley para ser reguladas por las disposiciones en ella contenidas, entre las que se encuentran las disposiciones que tratan del régimen tributario aplicable. Al parecer, no existe régimen sancionatorio específico para aquellos que incumplen con el mandato contenido en la LOEP en las disposiciones transitorias, más que verse imposibilitados de acceder a los beneficios tributarios por no cumplir con la calidad de Empresas Públicas.

RÉGIMEN TRANSITORIO PARA LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS EN LAS QUE EL ESTADO, A TRAVÉS DE SUS ENTIDADES Y ORGANISMOS SEA ACCIONISTA ÚNICO

Los numerales 2.1.1, 2.1.2, 2.1.3 y 2.1.7 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas establecen:

2.1.1. Por disposición de esta Ley, las sociedades anónimas en las que el Estado, a través de sus entidades y organismos sea accionista único, *una vez que la Presidenta o Presidente de la República o la máxima autoridad del gobierno autónomo descentralizado, según sea el caso, en un plazo no mayor a noventa días contados a partir de la expedición de esta Ley, emita el decreto ejecutivo, la norma regional u ordenanza de creación de la o las nuevas empresas públicas, se disolverán de manera forzosa, sin liquidarse, y transferirán su patrimonio a la o las nuevas empresas públicas que se creen. El proceso de disolución forzosa sin liquidación de dichas sociedades anónimas conlleva su extinción legal; y en consecuencia las empresas públicas que se crean, subrogan en los derechos y obligaciones de las sociedades extinguidas.* En consecuencia, se dispone al Superintendente de Compañías que sin más trámite, *al momento de expedición de los decretos ejecutivos u ordenanzas de creación de las empresas públicas, ordene la cancelación de la inscripción de las sociedades anónimas extinguidas,* en el respectivo Registro Mercantil del cantón de su constitución.

2.1.2. Para efectos de lo señalado en la disposición anterior no se requiere autorización previa o posterior de ningún órgano de la sociedad anónima extinguida, por tratarse de una disolución forzosa prevista en esta Ley.

2.1.3. El proceso de disolución sin liquidación y la consecuente extinción y cancelación de las sociedades anónimas, previstos en este Régimen Transitorio, prevalecen sobre las disposiciones de la Ley de Compañías y, en consecuencia, sobre las estipulaciones constantes en los estatutos sociales de las sociedades anónimas extinguidas.

2.1.7. Las empresas públicas que se creen como consecuencia de la expedición de esta Ley asumirán la administración y operación de las sociedades anónimas extinguidas, sin perjuicio del trámite de cancelación de la inscripción en el Registro Mercantil” (La cursiva me pertenece).

Para la conversión de las sociedades anónimas en las que el Estado es accionista único,³ la LOEP concede el plazo de 90 días para que el Presidente de la República,

3. La Superintendencia de Compañías, mediante Oficio No. SG.SG.DRS.G.10.0000191 de 11 de enero de 2009, certificó la existencia de 812 sociedades anónimas con aportes de entidades y organismos del sector público, de las cuales 644 son sociedades anónimas en las que el Estado es accionista único.

o la máxima autoridad del gobierno autónomo descentralizado, emita el decreto ejecutivo, la norma regional o la ordenanza de creación, que deberán contener la creación de la empresa pública respectiva bajo los lineamientos establecidos por la referida Ley; además en su denominación deberá constar la indicación de “empresa pública” o la sigla “EP”, acompañada de una expresión peculiar.

Con la emisión de los actos mencionados, las sociedades anónimas se disolverán forzosamente, sin liquidarse, y el Superintendente de Compañías tendrá que ordenar la cancelación de la inscripción de las mismas en el Registro Mercantil respectivo sin más trámite.

Esta disposición transitoria es clara y no reviste mayor inconveniente en cuanto a su aplicación en concordancia con el régimen tributario que le corresponde.

Cabe recalcar que estas sociedades anónimas –sin perjuicio de tener como su único accionista al Estado– se constituyeron al amparo de la Ley de Compañías y se encuentran sujetas al control de la Superintendencia de Compañías y, por lo tanto, fuera del ámbito público. Son personas jurídicas de derecho privado, por ello, una vez que pasen por el proceso de conversión, pertenecerán al sector público por disposición expresa de la LOEP y su acto de creación deberá guardar concordancia con las normas contenidas en la mencionada Ley para el efecto.

Consecuentemente, tendrán derecho a la devolución del IVA a partir de la fecha de creación de la empresa pública mediante el documento de creación respectivo emitido por autoridad competente y no antes.

Al respecto, existe un pronunciamiento emitido por el Tribunal Distrital de lo Fiscal dentro del juicio No. 11-07 de 23 de junio de 2010 en razón de la disposición transitoria 10.4, que, me permito citar en la parte pertinente porque podría tener incidencia en el tema central de este análisis.

En dicho pronunciamiento, luego de citar el art. 4, 41 y la Disposición Transitoria 10.4 de la LOEP, el Tribunal establece:

Bajo esos presupuestos legales, la Empresa XXX S.A., es una sociedad cuya inversión y administración corresponde al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, entidad pública descentralizada, creada por la Constitución Política, dotada de autonomía normativa, técnica, administrativa, financiera y presupuestaria, con personería jurídica y patrimonio propio, cuyo objeto indelegable, es la prestación del Seguro General Obligatorio en todo el territorio nacional,... Los antecedentes Constitucionales y legales invocados, no dejan lugar a duda, respecto a que la Empresa XXX S.A. *al ser financiada en su totalidad con recursos provenientes de Instituciones del sector público definidas en el artículo 225 de la Constitución del Estado, es una empresa de las catalogadas en la Ley Orgánica de Empresas Públicas, y consecuentemente, sometida a sus disposiciones y beneficiaria del régimen tributario señalado en el artículo 41...* (La cursiva me pertenece).

Como se puede apreciar, el Tribunal Distrital de lo Fiscal le está adjudicando el carácter de empresa pública a una sociedad anónima, exclusivamente por el hecho de ser el Estado su único accionista. Este concepto corresponde a una de las corrientes que existen para definir lo que es una empresa pública –a falta de definición expresa–, la cual se centra en identificar a una empresa como pública o privada por la titularidad de la mayoría del capital accionario.

A la fecha de este pronunciamiento ya se encontraba vigente la LOEP, por lo tanto, ya existía una definición expresa de lo que es una empresa pública, ya existía la Ley específica que regula a las empresas públicas desde su constitución e incluso la transición a la que se deben someter las empresas estatales existentes, las sociedades anónimas y las empresas de las Fuerzas Armadas y la Policía. Por estos motivos, considero que es controversial este pronunciamiento.

El Tribunal está reconociendo la calidad de empresa pública a una sociedad anónima creada bajo las regulaciones de la Ley de Compañías y sujeta exclusivamente al control de la Superintendencia de Compañías; a una sociedad anónima que no ha pasado por el proceso de transición y, por lo tanto, sigue siendo sociedad anónima y no empresa pública según lo dispuesto por la LOEP para el efecto.

En este pronunciamiento no se considera y peor aún se mencionan las disposiciones transitorias que establecen el proceso de conversión de las sociedades anónimas en empresas públicas. Conversión que está establecida para que, una vez realizada, las nuevas empresas públicas puedan beneficiarse, entre otras cosas, del régimen tributario aplicable al sector público.

Finalmente, se analiza la calidad de público del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y a base de este análisis se concluye que, por pertenecer todas las acciones al IESS, la empresa de su propiedad, es una empresa pública. No obstante, lo adecuado hubiese sido analizar si la sociedad anónima se ha convertido y reúne los requisitos establecidos para ser una empresa pública y, por tanto, si tiene derecho a que se le aplique el régimen tributario previsto.

Es importante también tener presente para el análisis que, antes de la conversión, estas sociedades anónimas no eran beneficiarias del régimen tributario para el sector público, por pertenecer al sector privado y, por ende, mal podrían beneficiarse de una devolución del IVA por un período en el que no cumplían con los condicionamientos legales establecidos para acceder a dicho beneficio. Reconocer el carácter de públicas a este tipo de sociedades anónimas, sin que pasen por el proceso de transición, sería desconocer la normativa societaria y tributaria vigente con anterioridad a la publicación de la LOEP y la normativa actualmente vigente; desconocer, además, las normas específicas de la LOEP para los casos puntuales, vulnerando no solo el principio de legalidad sino también el de seguridad jurídica, pilares fundamentales del Derecho.

RÉGIMEN TRANSITORIO PARA LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS EN LAS QUE EL ESTADO A TRAVÉS DE SUS ENTIDADES Y ORGANISMOS ES ACCIONISTA MAYORITARIO⁴

Los numerales 2.2.1, 2.2.1.1, 2.2.1.2, y 2.2.1.3 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, establecen:

2.2.1 Sociedades anónimas del sector eléctrico: En las sociedades anónimas en las que el Estado a través de sus entidades y organismos sea accionista mayoritario, constituidos con anterioridad a la expedición de esta Ley, cuyo objeto social sea la generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica, se observará el siguiente procedimiento:

2.2.1.1. Las acciones y los certificados de aportes para futuras capitalizaciones en las empresas eléctricas de generación, transmisión, distribución y comercialización de propiedad del Fondo de Solidaridad, serán transferidas al Ministerio Rector encargado del sector eléctrico ecuatoriano.

2.2.1.2. El Ministerio Rector encargado del sector eléctrico ecuatoriano *en un plazo no mayor a 180 días, podrá: 1. Resolver la fusión, liquidación, escisión o disolución de las sociedades anónimas en las que es accionista; 2. Comprar las acciones de propiedad de accionistas minoritarios públicos o privados, de manera que estas empresas sean propiedad del Gobierno Central en los términos señalados en esta Ley; y, 3. Constituir tenedoras de acciones de las empresas en las cuales es accionista.*

En el caso de que el Ministerio Rector del sector eléctrico ecuatoriano compre las acciones de los gobiernos autónomos descentralizados, los valores correspondientes a esos títulos se entregarán con cargo a inversiones en servicios públicos en la jurisdicción de esos gobiernos y serán distintos a los que por ley les corresponda. *Los egresos necesarios deberán incorporarse en el Presupuesto General del Estado en el subsiguiente año Fiscal, al valor que determine un experto contratado para el efecto, aplicando parámetros técnicos propios de la industria.* El experto será seleccionado en conjunto entre el Ministerio Rector del Sector Eléctrico ecuatoriano y los gobiernos autónomos descentralizados que correspondan. De no existir acuerdo para dicha designación en un plazo máximo de treinta días, será el Ministerio Rector del Sector Eléctrico quien lo realice.

Las acciones que el Ministerio Rector del sector eléctrico ecuatoriano compre a los accionistas privados *se pagarán en un plazo no mayor a 360 días*, de conformidad con las dis-

4. La Superintendencia de Compañías, mediante Oficio No. SG.SG.DRS.G.10.0000191 de 11 de enero de 2009, certificó la existencia de 812 sociedades anónimas con aportes de entidades y organismos del sector público, de las cuales 63 son sociedades anónimas en las que el Estado es accionista mayoritario.

ponibilidades del Presupuesto General del Estado, al valor que lo determine un experto contratado por el Ministerio Rector, quien deberá aplicar parámetros técnicos propios de la industria.

2.2.1.3. Una vez producida la compra de las acciones prevista en el número anterior, las sociedades anónimas se disolverán sin liquidarse, siguiendo el mismo procedimiento previsto en la Disposición Transitoria 2.1 anterior, y observando el mismo tratamiento para el talento humano, patrimonio, activos, pasivos y demás aspectos previstos en dicho régimen transitorio. Los aspectos relativos a la transición que no consten en este régimen transitorio se desarrollarán en el decreto ejecutivo, norma regional u ordenanza de creación de la o las empresas públicas de generación, transmisión, distribución y comercialización eléctrica” (La cursiva me pertenece).

El numeral 2.2.1.2 establece un plazo de 180 días para que el Ministerio rector pueda escoger entre una de las tres alternativas que se plantean, esto es, puede resolver sobre la fusión, liquidación, escisión o disolución de las sociedades anónimas en las que es accionista, o comprar las acciones de propiedad de accionistas minoritarios públicos o privados, o constituir tenedoras de acciones de las empresas en las cuales es accionista.

Si el Ministerio rector decide resolver sobre la fusión, liquidación, escisión o disolución de las sociedades anónimas en las que es accionista, las empresas públicas que se creen subrogarán en los derechos y obligaciones de las sociedades anónimas extinguidas desde el momento de la expedición de los decretos ejecutivos u ordenanzas de creación de las mismas y, consecuentemente, serán sujetos del régimen tributario contenido en la LOEP desde la fecha de creación de la empresa pública respectiva.

Si el Ministerio rector decide comprar las acciones, es necesario considerar la distinción que realiza el numeral 2.2.1.2 al referirse a esta opción.

Cuando las acciones se adquieren a:

- *Gobiernos autónomos descentralizados (público):* los egresos necesarios deberán incorporarse en el *Presupuesto General del Estado en el subsiguiente año Fiscal*, al valor que determine un experto contratado para el efecto, aplicando parámetros técnicos propios de la industria.
- *Accionistas privados:* se pagarán en un *plazo no mayor a 360 días*, de conformidad con las disponibilidades del Presupuesto General del Estado, al valor que lo determine un experto contratado por el Ministerio rector, quien deberá aplicar parámetros técnicos propios de la industria.

Una vez producida la compra de las acciones, las sociedades anónimas se disolverán sin liquidarse, lo que conlleva su extinción legal conforme a la LOEP, y, en consecuencia, las empresas públicas que se creen subrogarán en los derechos y obli-

gaciones de las sociedades anónimas extinguidas desde el momento de expedición de los decretos ejecutivos u ordenanzas de creación de las mismas.

Por lo tanto, serán titulares del régimen tributario previsto en la LOEP, desde la fecha de creación de la EP mediante decreto ejecutivo u ordenanza, esto es, una vez realizado el pago dentro de los 360 días previstos.

Y si el Ministerio rector decide constituir tenedoras de acciones de las empresas en las cuales es accionista, estas no tienen derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado, ya que únicamente se constituyen en holdings,⁵ y no en empresas públicas, por ello, no pueden beneficiarse del régimen tributario contenido en la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

EXCEPCIÓN

El numeral 2.2.1.4 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas determina:

Régimen de excepción. Si dentro del plazo previsto en el número 2.2.1.2 no se cumpliera el proceso de compra de acciones que permita que las sociedades anónimas de generación, transmisión, distribución y comercialización eléctrica con más de un socio queden en propiedad de un solo accionista, hasta que se expida el nuevo marco jurídico del sector eléctrico, esas empresas seguirán operando como compañías anónimas reguladas por la Ley de Compañías, exclusivamente para los asuntos de orden societario. Para los demás aspectos tales como el régimen tributario, fiscal, laboral, contractual, de control y de funcionamiento de las empresas se observarán las disposiciones contenidas en esta

-
5. El art. 429 de la Ley de Compañías, dispone: “Compañía Holding o Tenedora de Acciones, es la que tiene por objeto la compra de acciones o participaciones de otras compañías, con la finalidad de vincularlas y ejercer su control a través de vínculos de propiedad accionaria, gestión, administración, responsabilidad crediticia o resultados y conformar así un grupo empresarial. Las compañías así vinculadas elaborarán y mantendrán estados financieros individuales por cada compañía, para fines de control y distribución de utilidades de los trabajadores y para el pago de los correspondientes impuestos fiscales. Para cualquier otro propósito podrán mantener estados financieros o de resultados consolidados evitando, en todo caso, duplicidad de trámites o procesos administrativos. La decisión de integrarse en un grupo empresarial deberá ser adoptada por la Junta General de cada una de las compañías integrantes del mismo. En caso de que el grupo empresarial estuviere conformado por compañías sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Compañías, las normas que regulen la consolidación de sus estados financieros serán expedidas y aplicadas por ambos organismos”. El art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece: “Definición de sociedad. Para efectos de esta Ley *el término sociedad comprende* la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, *la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas*; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros”.

Ley. Las acciones de estas compañías no podrán ser transferidas al sector privado (La cursiva me pertenece).

La LOEP establece de forma expresa y como *excepción*, exclusivamente para aquellas sociedades anónimas de generación, transmisión, distribución y comercialización eléctrica con más de un socio que no hubieren cumplido con el proceso de compra de acciones dentro de los 360 días, y que una vez transcurrido dicho plazo y hasta que se expida el nuevo marco jurídico del sector eléctrico, que sigan operando como compañías anónimas para los asuntos de orden societario; mientras que para los asuntos de orden tributario se establece que puedan beneficiarse del régimen tributario establecido en la LOEP y, por lo tanto, son sujetos de devolución de IVA desde ese momento.

Como podemos apreciar, la intención del legislador es clara y así se ha manifestado en el contenido de esta disposición transitoria, que no genera dudas y tampoco se presta a interpretación como analizamos en el caso de la disposición transitoria primera. Cuando el legislador quiere regular expresamente una situación, define y establece los pasos para conseguir el efecto deseado, como en este caso puntual, y no deja abierta la posibilidad de una interpretación subjetiva de todos los llamados a aplicar la norma.

Por consiguiente, por disposición expresa de Ley, las sociedades anónimas de generación, transmisión, distribución y comercialización eléctrica que no hubieren cumplido con el proceso de compra de acciones dentro de los 360 días contados a partir de la expedición de la LOEP, gozarán de los beneficios del régimen tributario en ella contenidos a partir del día 361 y hasta la expedición del nuevo marco jurídico del sector eléctrico.

EMPRESAS INCLUIDAS EN EL MANDATO CONSTITUYENTE NO. 15

El numeral 2.2.1.5 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, determina:

Régimen previsto para las empresas incluidas en el Mandato Constituyente No. 15. De conformidad con lo previsto en la Disposición Transitoria Tercera del Mandato Constituyente No. 15 expedido por la Asamblea Nacional Constituyente el 23 de julio de 2008, en virtud de sus indicadores de gestión, *las siguientes sociedades anónimas*: Empresa Eléctrica Quito S.A., Empresa Eléctrica Regional del Sur S.A., Empresa Eléctrica Regional Norte S.A., Empresa Eléctrica Regional Centro Sur C.A.; Empresa Eléctrica Cotopaxi S.A.; Empresa Eléctrica Riobamba S.A.; Empresa Eléctrica Ambato Regional Centro Norte S.A.; y, Em-

presa Eléctrica Azogues S.A.; *hasta que se expida el nuevo marco jurídico del sector eléctrico, seguirán operando como compañías anónimas reguladas por la Ley de Compañías, exclusivamente para los asuntos de orden societario. Para los demás aspectos tales como el régimen tributario, fiscal, laboral, contractual, de control y de funcionamiento de las empresas se observarán las disposiciones contenidas en esta Ley.* Igual tratamiento, en virtud de sus indicadores de gestión, se aplicará a la empresa ELECTRO GENERADORA DEL AUSTRO ELECAUSTRO S.A. (La cursiva me pertenece).

Las sociedades anónimas taxativamente mencionadas en el numeral 2.2.1.5 de la Segunda Disposición Transitoria de la LOEP se encuentran sujetas a un régimen especial por disposición expresa de Ley, y gozarán del régimen tributario establecido en la LOEP desde el 1 de noviembre de 2009 y hasta que se expida el nuevo marco jurídico del sector eléctrico.

Consecuentemente, las sociedades anónimas mencionadas expresamente, no se encuentran sometidas a un régimen de transición con un plazo establecido para que se conviertan en empresas públicas; al contrario, la LOEP les concede expresamente el beneficio del régimen tributario contenido en ella, como si ya fuesen empresas públicas.

Es importante recalcar que la LOEP únicamente les concede dicho beneficio y no les está dando la calidad de empresas públicas. La situación de las eléctricas se definirá con la expedición del nuevo marco jurídico del sector eléctrico, que determinará los parámetros a los cuáles tienen que atender y bajo los cuáles deben actuar.

Por lo tanto, la Empresa Eléctrica Quito S.A., Empresa Eléctrica Regional del Sur S.A., Empresa Eléctrica Regional Norte S.A., Empresa Eléctrica Regional Centro Sur C.A., Empresa Eléctrica Cotopaxi S.A., Empresa Eléctrica Riobamba S.A., Empresa Eléctrica Ambato Regional Centro Norte S.A., y Empresa Eléctrica Azogues S.A. son beneficiarias del régimen tributario contenido en la LOEP desde el 1 de noviembre de 2009, en lo que tiene que ver particularmente con el Impuesto al Valor Agregado y su derecho a la devolución, en concordancia con la disposición del art. 11 del Código Tributario:

Vigencia de la ley. Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, *desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores* (La cursiva me pertenece).

OTRAS EMPRESAS CON PARTICIPACIÓN ACCIONARIA MAYORITARIA DEL ESTADO

Los dos primeros incisos del numeral 2.2.2. de la Segunda Disposición Transitoria establecen:

En las demás sociedades anónimas o empresas de economía mixta distintas a las previstas en el numeral 2.5 del régimen transitorio de esta Ley, en las que el Estado, directamente o a través de sus instituciones definidas en el artículo 225 de la Constitución de la República, sea accionista mayoritario, se seguirá un proceso análogo al referido en el numeral 2.2.1 precedente de esta Ley. Cada entidad pública accionista transferirá su paquete accionario al Ministerio Rector del sector específico, quien a su vez en un plazo no mayor de 180 días contados a partir de la promulgación de esta Ley, podrá: a) Resolver la fusión, escisión o disolución de las sociedades anónimas o de economía mixta; y, b) Comprar las acciones de propiedad de accionistas minoritarios privados.

Estarán exentas de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior las sociedades anónimas, empresas de economía mixta o las subsidiarias de estas, con capital accionario mayoritario del Estado o de sus instituciones, que desarrollen sus actividades en sectores estratégicos o de servicios públicos, constituidas en sociedad con empresas públicas de la comunidad internacional o con subsidiarias de estas.

Este numeral específicamente se refiere a las demás sociedades anónimas o empresas de economía mixta en las que el Estado tenga participación accionaria mayoritaria, excluyendo a las empresas subsidiarias,⁶ que deberán transferir su paquete accionario al Ministerio Rector, para que este en un plazo de 180 días pueda escoger entre: a) la fusión, liquidación, escisión o disolución de las sociedades anónimas en las que es accionista; o, b) la compra de las acciones de propiedad de accionistas privados.

- a) Si el Ministerio rector decide fusionar, liquidar, escindir o disolver estas sociedades anónimas, con el fin de crear nuevas empresas públicas acatando las disposiciones de la LOEP, las empresas públicas que se creen subrogarán en los derechos y obligaciones de las sociedades anónimas extinguidas desde el momento de expedición de los decretos ejecutivos u ordenanzas de creación de las mismas.

6. El segundo inciso del art. 4 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas define a las empresas subsidiarias como “sociedades mercantiles de economía mixta creadas por la empresa pública, en las que el Estado o sus instituciones tengan la mayoría accionaria”.

Consecuentemente, tendrán derecho a la devolución del IVA a partir de la fecha de creación de la empresa pública mediante decreto ejecutivo, norma regional u ordenanza de creación emitidas por autoridad competente, y no antes.

- b) Si el Ministerio rector opta por la compra de acciones de propiedad de accionistas privados, estas deberán pagarse en un *plazo no mayor a 360 días* –en aplicación de lo dispuesto por la LOEP–, de conformidad con las disponibilidades del Presupuesto General del Estado, al valor que lo determine un experto contratado por el Ministerio rector, quien deberá aplicar parámetros técnicos propios de la industria.

Producida la compra de las acciones, las sociedades anónimas se disolverán sin liquidarse, lo que conlleva su extinción legal conforme a la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Por lo tanto, serán titulares del régimen tributario previsto en la LOEP, desde la fecha de creación de la EP mediante decreto ejecutivo u ordenanza, esto es, una vez realizado el pago dentro de los 360 días previstos.

Finalmente, el numeral 2.2.2 establece puntualmente que aquellas sociedades anónimas, empresas de economía mixta o sus subsidiarias, con capital accionario mayoritario del Estado o de sus instituciones, *que desarrollen sus actividades en sectores estratégicos o de servicios públicos, constituidas en sociedad con empresas públicas de la comunidad internacional o con subsidiarias de estas*, se encuentran exentas de transferir su paquete accionario al Ministerio rector y de someterse al proceso específico referido para las demás sociedades anónimas o empresas de economía mixta en las que el Estado tenga participación accionaria mayoritaria. Consecuentemente, podría entenderse que estas sociedades mantienen su forma jurídica y se someten al régimen tributario respectivo según su esencia; es decir, si son sociedades anónimas se mantienen como tales y no podrán acceder al régimen tributario establecido para las empresas públicas por sí mismas.

RÉGIMEN TRANSITORIO PARA LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS O DE ECONOMÍA MIXTA EN LAS QUE EL ESTADO A TRAVÉS DE SUS ENTIDADES Y ORGANISMOS ES ACCIONISTA MINORITARIO

El numeral 2.3 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas dispone:

En las sociedades anónimas o de economía mixta en las que el gobierno central o los gobiernos autónomos descentralizados sean accionistas minoritarios *se seguirá observan-*

do la normativa de su constitución y no serán aplicables para dichas sociedades las normas contenidas en esta Ley, sin perjuicio de lo cual, el Estado a través de las instituciones que fueren accionistas, podrá iniciar procesos de desinversión. La desinversión referida en el inciso precedente será obligatoria para aquellas instituciones públicas que por mandato constitucional solamente pueden participar en emprendimientos económicos en sectores estratégicos del país y para aquellas actividades que no sean rentables, caso particular en el que se requerirá el informe favorable del organismo nacional de planificación” (La cursiva me pertenece).

La LOEP es clara y puntual con respecto a las sociedades anónimas o de economía mixta en las que el gobierno central o los gobiernos autónomos descentralizados son accionistas minoritarios;⁷ por lo que estas no podrán beneficiarse del régimen tributario contenido en la LOEP y, por lo tanto, no son sujetos de devolución del Impuesto al Valor Agregado.

RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS EMPRESAS SUBSIDIARIAS

El numeral 2.5 de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas establece:

Las empresas subsidiarias que con anterioridad a la expedición de esta Ley se constituyeron como sociedades anónimas y cuyo capital se integró mayoritariamente con recursos provenientes de: 1. entidades del sector público; 2. empresas públicas municipales o estatales; o, 3. sociedades anónimas cuyo accionista único fue el gobierno central o los Gobiernos Autónomos Descentralizados; optarán, según lo decida el directorio de la empresa pública matriz, por cualquiera de las siguientes alternativas: a) Transformarse en empresas de economía mixta; o, b). Transformarse en empresas públicas. En el primer caso exclusivamente para los asuntos societarios se registrarán por la Ley de Compañías, para los demás aspectos tales como el régimen tributario, fiscal, laboral, contractual, de control y de funcionamiento de las empresas se observarán las disposiciones contenidas en esta Ley.

En virtud de este numeral, tendrán derecho al régimen tributario contenido en la LOEP, y consecuentemente podrán acceder a la devolución del Impuesto al Valor Agregado, únicamente aquellas sociedades anónimas que de empresas subsidiarias se hayan transformado en empresas de economía mixta. El derecho a la devolución del

7. La Superintendencia de Compañías, mediante Oficio No. SG.SG.DRS.G.10.0000191 de 11 de enero de 2009, certificó la existencia de 812 sociedades anónimas con aportes de entidades y organismos del sector público, de las cuales 105 son sociedades anónimas en las que el Estado es accionista minoritario.

Impuesto al Valor Agregado se configura desde la fecha de emisión de los documentos respectivos que las transformen en empresas de economía mixta. Mientras que aquellas sociedades anónimas que de empresas subsidiarias hubiesen optado por transformarse en empresas públicas tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado, desde la fecha de su constitución como empresas públicas mediante el respectivo decreto ejecutivo u ordenanza de creación.

EMPRESAS ADMINISTRADAS POR LAS FUERZAS ARMADAS Y POLICÍA NACIONAL

El primer y segundo inciso de la Tercera Disposición Transitoria de la LOEP señalan:

Las empresas bajo la actual dependencia o control de las Fuerzas Armadas mantendrán su naturaleza jurídica inalterada y conservarán las mismas modalidades de organización, funcionamiento y administración hasta que se constituya el Comité de Industria de la Defensa Nacional, en un plazo no mayor a noventa días, contados a partir de la vigencia de esta Ley. El referido Comité estará integrado por una delegada o delegado de la Presidenta o Presidente de la República, una delegada o delegado del Ministerio de Defensa Nacional; y, una delegada o delegado de la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo. El Comité de Industria de la Defensa Nacional, en base a elementos objetivos y parámetros definidos, recomendará en un plazo no mayor de 180 días al gobierno nacional, mantener o no el control o administración de dichas empresas. Con el referido informe y dentro del plazo de noventa días las empresas que queden bajo control de las Fuerzas Armadas adecuarán su naturaleza jurídica al marco de la presente Ley. En las que se decida que las Fuerzas Armadas no continúen participando se iniciarán los procesos de desinversión, sin menoscabo de aquellos que a la fecha de expedición de la presente Ley se encuentren ejecutando.

El cuarto y quinto inciso de la Tercera Disposición Transitoria de la LOEP establecen:

De conformidad con lo que dispone el inciso primero del artículo 162 de la Constitución de la República, las Fuerzas Armadas solo podrán participar en actividades económicas relacionadas con la defensa nacional; para viabilizar tal participación, los Directorios de las empresas que permanezcan bajo el control de las Fuerzas Armadas, se conformarán, a más de los miembros previstos en el art. 7 de la Ley, por el Jefe del Comando Conjunto de las Fuerzas Armadas y por el Comandante General de la Fuerza más antiguo correspondiente o sus delegados. Las decisiones de los Directorios sobre aspectos sustantivos inherentes a las citadas empresas, tales como su disolución o liquidación, se adoptarán por unanimidad. En cuanto a las empresas en las que actualmente tiene participación la Policía Nacional, el Ministro de Gobierno, en un plazo no mayor de sesenta días, contados a partir de la promulgación de la presente Ley, determinará sobre las empresas que por motivos de seguridad interna deban ser administradas por la Policía Nacional.

La tercera disposición transitoria referida establece un plazo de 90 días para que se conforme el Comité de Industria de la Defensa Nacional, y 180 días posteriores a este plazo para que el Comité en cuestión recomiende al gobierno nacional mantener o no el control o administración de dichas empresas.

Con esta recomendación, y dentro de un nuevo plazo de noventa días, las empresas que queden bajo control de las Fuerzas Armadas deben adecuar su naturaleza jurídica al marco de la LOEP y, por lo tanto, tendrán derecho al régimen tributario contenido en ella a partir de la fecha de expedición de los actos constitutivos de las empresas públicas pertinentes que se creen en lugar de las empresas que se extingan.

En las empresas en las cuales las Fuerzas Armadas ya no participen, deberán iniciarse los respectivos procesos de desinversión.

Es importante resaltar que la LOEP rescata la esencia de las Fuerzas Armadas y establece que estas *solo* podrán participar en actividades económicas relacionadas con la *defensa nacional*.

Con respecto a las empresas en que la Policía Nacional tiene participación, la Ley no es explícita, como en el caso de aquellas empresas sujetas a las Fuerzas Armadas; sin embargo, establece un plazo de sesenta días –contados desde la promulgación de la LOEP– para que el ministro de Gobierno determine sobre las empresas que por motivos de *seguridad interna* deban ser administradas por la policía.

Se presumiría que aquellas empresas previamente determinadas por el ministro de Gobierno quedan bajo la administración de la Policía Nacional, y, por tanto, deben adecuar su naturaleza jurídica al marco de la Ley Orgánica de Empresas Públicas. Así, tendrían derecho al régimen tributario y, consecuentemente, a la devolución del Impuesto al Valor Agregado a partir de la fecha de expedición de los actos constitutivos de las empresas públicas pertinentes.

CONCLUSIONES

Conviene destacar la esencia de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, puesto que su creación fue el resultado de un proceso que empezó con la expedición de la Constitución del año 2008, como respuesta a la corriente privatizadora del sector público.

Esta Ley hace un intento por unificar a las empresas del sector público desde su constitución, su forma de actuar, su organización y administración, hasta su extinción; pretendiendo eliminar la subjetividad con la que se les definía y según la cual se les daba el trato respectivo como sector público o privado.

En concordancia con su espíritu, la LOEP pretende regular a todas las empresas públicas, entendiéndose por tales aquellas creadas según sus disposiciones y aquellas que han pasado un proceso de conversión para transformarse en empresas públicas según el régimen de transición contemplado en la propia Ley.

De esta forma, solo aquellas nuevas empresas públicas se someten a las regulaciones de esta Ley desde el momento de su creación⁸ y en cumplimiento de las disposiciones legales analizadas. Esto implica que, durante el tiempo de la transición, las empresas sometidas a esta no podrán ser titulares del régimen tributario contenido en la LOEP por no haberse constituido aún en empresas públicas reguladas por la mencionada Ley.

La Ley reguladora de las empresas públicas justamente establece un período de transición para que las personas jurídicas especificadas puedan hacer su conversión en un tiempo prudente y sin mayores complicaciones; entendiéndose por transición el proceso mediante el cual se produce una evolución jurídica que pretende dejar atrás una forma desorganizada de estructura de parte del sector público, para unificar, ordenar y reorganizar a las empresas públicas.

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

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

En cualquier caso, este análisis pretende ser un aporte a este tema que actualmente se encuentra debatiéndose en las entidades del sector público que directamente se ven afectadas por el contenido de esta Ley. Dejo a la reflexión de los lectores el dilucidar

8. El Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución No. NAC-DGERCGC10-00085 de 30 de marzo de 2010, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 169 de 12 de abril de 2010, estableció el procedimiento para todas aquellas nuevas empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas para la concesión del régimen tributario especial y, a su vez, el procedimiento para dar de baja del sistema del RUC a las sociedades anteriores extinguidas. Esta resolución parte del mismo supuesto, la creación de las empresas públicas a través de un decreto ejecutivo o acto normativo de gobierno autónomo descentralizado y es concluyente, puesto que expresamente establece que las nuevas empresas públicas recibirán el tratamiento tributario referente a empresas públicas a partir de la fecha de emisión de los documentos mencionados.

la oportunidad con la que debe aplicarse el régimen tributario especial a las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Finalmente, insisto en la urgente necesidad de preparar un Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, con el fin de aclarar muchas disposiciones legales que no son claras o están incompletas, y que pueden dar lugar a interpretaciones subjetivas o interesadas.

BIBLIOGRAFÍA

Bonnard, Roger, *Précis de droit administratif*, París, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1943.

Cammeo, F., *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, I, Milán, 1913.

Cassagne, Juan Carlos, y Gaspar Ariño Ortiz, *Servicios públicos, regulación y renegociación*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2005.

Constitución de la República del Ecuador.

Duguit, Leon *Traité de droit constitutionnel*, V, París, E. de Boccard Editeurs Successeur, 1927.

Hauriou, Maurice, *Précis de droit administratif*, París, Recueil-Sirey, 1927.

Ley 51.

Ley 99-24.

Ley de Compañías del Ecuador.

Ley de Impuesto a la Renta.

Ley de Régimen Tributario Interno.

Ley Orgánica de Empresas Públicas del Ecuador.

Linares, Juan Francisco, *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Astrea, 2000.

Ranelletti, Oreste, “Concetto delle persone giuridiche pubbliche amministrative”, *Rivista di diritto pubblico I*, Milán, 1916.

Sayagués Laso, Enrique, *Tratado de Derecho administrativo I*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2002.

Waline, Marcel, *Traité élémentaire de droit administratif*, Toulouse, Recueil-Sirey, 1949.

Fecha de recepción: 29 de julio de 2011
Fecha de aprobación: 27 de septiembre de 2011