

CIRCULAR No. NAC-DGECCGC22-00000009

Boletín No 2022-75

Título:

A los sujetos pasivos de Impuesto a la Renta, sobre la prelación de créditos tributarios aplicables sobre este tributo

El artículo 7 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, establece que es facultad del Director General del Servicio de Rentas Internas, expedir circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. En tal virtud, se emite la presente Circular, en los siguientes términos:

1. Análisis jurídico - normativo:

1.1. Base jurídica

- a) El régimen tributario interno está sujeto a los principios de legalidad y reserva de ley conforme el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, principio que también se encuentra a nivel legal en el artículo 4 del Código Tributario. En virtud de este principio: 'Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código'.
- b) Por su parte, el numeral 13 del artículo 147 de la Constitución, de manera general, y el artículo 7 del referido Código Tributario, en materia tributaria, establecen la facultad reglamentaria que tiene el Presidente de la República para dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. Sin embargo, en el ejercicio de esta facultad no se puede 'modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella'.
- c) El artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno prevé la compensación del crédito tributario por concepto de retenciones en la fuente de impuesto a la renta que se practiquen durante el mismo ejercicio fiscal, el pago por parte de la Administración Tributaria, y la compensación con el impuesto a la renta de los próximos tres años, en los siguientes términos:

“Art. 47.- Crédito Tributario y Devolución.- En el caso de que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, conforme la declaración del contribuyente, éste podrá solicitar el pago en exceso, presentar su reclamo de pago indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración; la opción así escogida por el contribuyente respecto al uso del saldo del crédito tributario a su favor, deberá ser informada oportunamente a la administración tributaria, en la forma que ésta establezca. (...)”

- d) Por su parte, el Código Tributario establece los escenarios en cuyo evento se puede requerir la devolución, al sujeto activo, de los créditos tributarios por pago indebido o en exceso, disposiciones que no establecen criterios de prelación, en los siguientes términos:

“Art. 122.- Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.

Art. 123.- Pago en exceso.- Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible. La administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo.

Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido.”

- e) En el mismo sentido, el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece la compensación de los créditos tributarios por concepto de pago anticipado de impuesto a la renta, conforme se verifica a continuación:

“Art. 41.- Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta en los plazos y en la forma que establezca el reglamento.

El pago del impuesto podrá anticiparse de forma voluntaria, y será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto a la renta causado del ejercicio fiscal anterior, menos las retenciones en la fuente efectuadas en dicho ejercicio fiscal. El valor anticipado constituirá crédito tributario para el pago del impuesto a la renta. Las condiciones y requisitos para el pago del anticipo voluntario se establecerán en el reglamento.”

- f) El caso del anticipo voluntario y los intereses que genera a favor del sujeto pasivo difiere del resto de créditos tributarios, en tanto que el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno contempla un orden de prelación en la compensación de los intereses y el capital del anticipo voluntario, conforme podemos verificar en los artículos 77 y 77.1 de dicho cuerpo normativo, que disponen:

“Art. 77.- Plazos para el pago del anticipo voluntario del impuesto a la renta.- Los sujetos pasivos podrán efectuar el pago voluntario del anticipo del impuesto a la renta, a partir del mes siguiente a la presentación de la declaración de impuesto a la renta del ejercicio corriente y hasta el 31 de diciembre de tal ejercicio fiscal.

Los valores efectivamente pagados como anticipo del impuesto a la renta serán considerados crédito tributario para la liquidación del impuesto a la renta del respectivo ejercicio fiscal.”

“Art. 77.1.- Intereses por el anticipo pagado¹ .- En relación con los anticipos voluntarios de impuesto a la renta efectivamente pagados y realizados de conformidad con la ley, se reconocerán los intereses conforme la tasa prevista en el artículo 22 del Código Tributario. En estos casos, el interés será reconocido desde la fecha de pago hasta la fecha de presentación de la respectiva declaración. Sin perjuicio de lo señalado, en ningún caso se reconocerán intereses más allá de la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto a la renta.

*Los intereses previstos en el inciso anterior serán utilizados exclusivamente para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que corresponde el anticipo voluntario. En el caso de que existiera un saldo pendiente de compensar podrá ser utilizado en el pago del impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de tres (3) años contados desde la fecha de exigibilidad de la declaración. Los valores que no fueren utilizados para el pago del impuesto a la renta, en las condiciones previstas en este inciso, no serán objeto de devolución. **Para efectos de la prelación, en primer lugar, se***

compensará el interés por el anticipo voluntario, luego el crédito tributario por tal anticipo. (...)” (énfasis añadido).

- g)** En el caso del impuesto a la salida de divisas (ISD), los artículos innumerados agregados inmediatamente a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador reconocen el crédito tributario originado por el pago del ISD en la importación de bienes vinculados a procesos productivos alineados con la política tributaria, en los siguientes términos:

“Art. (...) .- Crédito Tributario.- Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del propio contribuyente, de los 5 últimos ejercicios fiscales, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos. Las materias primas, insumos y bienes de capital a los que hace referencia este artículo, serán los que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria.

Art. (...) .- Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo.

Esta solicitud se receptará una vez que el contribuyente haya presentado la correspondiente declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior.

Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta.”

- h)** Los artículos innumerados agregados inmediatamente a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas disponen los casos en que se compensan estos valores, sin establecer de manera expresa un orden de prelación, conforme se verifica a continuación:

“Art.- Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado, no haya

sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones:

- 1. Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración de impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD;*
- 2. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado, en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o,*
- 3. Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la Administración Tributaria. (...)*

- i) Finalmente, en la Circular NAC-DGECCGC18-00000006, publicada en el suplemento del Registro Oficial 374, de 23 de noviembre 2018, la Administración Tributaria ha señalado condiciones de aplicación de las normas relativas a la compensación del crédito tributario originado en el pago de impuesto a la salida de divisas en operaciones de importación, pero no se ha pronunciado sobre el orden de prelación de los créditos tributarios previstos para liquidarse con impuesto a la renta causado.
- j) De acuerdo con la legislación ecuatoriana en materia de impuesto a la renta, existen distintos créditos que tiene el contribuyente para liquidar su impuesto causado, provenientes de distintos conceptos, tales como pagos anticipados, retención en la fuente, anticipos mínimos, voluntarios u obligatorios, entre otros. Todos estos créditos tienen en común que su reconocimiento y registro se produce antes del nacimiento de la obligación tributaria respectiva². Estos deben distinguirse de los créditos que nacen cuando la obligación ya se ha generado y liquidado³.
- k) Por lo tanto, al no existir norma que establezca una prelación, salvo para el caso de intereses conforme lo señalado en la letra f) anterior, es el contribuyente quien define en qué orden se debe restar este rubro de su impuesto causado.

2. Condiciones de aplicación:

Con fundamento en las disposiciones constitucionales y legales citadas y en vigencia, resulta pertinente exponer las siguientes condiciones de aplicación de las normas relativas a la compensación de créditos tributarios con el impuesto a la renta causado, a saber:

Con base en la norma vigente, los sujetos pasivos pueden compensar los créditos tributarios con su impuesto a la renta causado, sin considerar ningún orden de prelación entre ellos, con excepción del crédito tributario y los intereses generados por el pago del anticipo voluntario por parte del sujeto pasivo.

El contenido de este documento tiene carácter informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría legal o profesional, como tampoco se la puede relacionar como fuente para la toma de decisiones y/o acciones legales o empresariales-

Para una asesoría minuciosa no dude en contactarnos



CPA. Silvia Vanegas
**Directora Área de
Consultoría Contable**



Dr. Nilo Narváez
**Director Área de
Consultoría Tributaria**



Dr. Pablo Cruz
**Director Área de
Consultoría Legal**

Ing. Paolo Puruncajas
Director de Marketing

Dis. Renato Puruncajas
Director de Imagen Corporativa

Quito

📍 : Av. República N: E2-62 y Av. Atahualpa.
Edificio Prisma II: Piso 6 Oficinas 6A 6B
(Frente al Paso desnivel de Av. República)
Quito - Ecuador

Cuenca

📍 : Av. Gran Colombia 11-41
entre Tarqui y General Torres.
Cuenca-Ecuador

☎ : +593 9 6768 8847

✉ : info@cle.com.ec / asistente@cle.com.ec

📘 / cleconsultoresecuador 📺 / cleconsultores

📺 / cle-consultores-ecuador

www.cle.com.ec