



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

SISTEMA DE POSGRADO

MAESTRÍA EN FINANZAS Y ECONOMÍA EMPRESARIAL

TÍTULO DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

“Impacto Fiscal y Financiero de las Aplicaciones Estratégicas para la Eficiencia Tributaria en Operaciones de Grupos Multinacionales”

**Previa a la obtención del Grado Académico de Magíster en Finanzas y
Economía Empresarial**

ELABORADO POR:

Gianella Melissa Allieri Fernández

TUTOR

Econ. Alex Morán Vicuña, Mgs

Guayaquil, 22 de julio del 2019



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

SISTEMA DE POSGRADO

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por la Ingeniera en Contabilidad y Auditoría C.PA. Gianella Melissa Allieri Fernández, como requerimiento parcial para la obtención del Grado Académico de Magíster en Finanzas y Economía Empresarial.

Guayaquil, 22 de julio del 2019

DIRECTOR DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

Econ. Alex Morán Vicuña, Mgs

REVISORES:

Lcdo. Luis Renato Garzón, Mgs

Econ. Juan López Vera, Mgs

DIRECTOR DEL PROGRAMA

Econ. María Teresa Alcívar, PhD.



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

SISTEMA DE POSGRADO

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

YO, Gianella Melissa Allieri Fernández

DECLARO QUE:

El trabajo de titulación “Impuesto Fiscal y Financiero de las Aplicaciones Estratégicas para la Eficiencia Tributaria en Operaciones de Grupos Multinacionales” previa a la obtención del Grado Académico de Magíster, ha sido desarrollada en base a una investigación exhaustiva, respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del trabajo de titulación del Grado Académico en mención.

Guayaquil, 22 de julio del 2019

EL AUTOR

Gianella Melissa Allieri Fernández



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

SISTEMA DE POSGRADO

AUTORIZACIÓN

YO, Gianella Melissa Allieri Fernández

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del trabajo de investigación de Maestría titulado: “Impuesto Fiscal y Financiero de las Aplicaciones Estratégicas para la Eficiencia Tributaria en Operaciones de Grupos Multinacionales”, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, 22 de julio del 2019

EL AUTOR

Gianella Melissa Allieri Fernández

Urkund Analysis Result

Analysed Document: Gianella Allieri corregido v3.docx (D27558952)
Submitted: 25/04/2017 23:21:00
Submitted By: maria.alcivar10@cu.ucsg.edu.ec
Significance: 4 %

Sources included in the report:

jorge parreño.docx (D16128771)
GRUPO N° 7 - RETENCIONES EN LA FUENTE.docx (D14198032)
CONSUTA ALEXANDRA BONILLA.docx (D16128587)
Judith.docx (D20978001)
<http://docplayer.es/31582638-Universidad-de-cuenca-facultad-de-jurisprudencia-ciencias-politicas-y-sociales-escuela-de-derecho.html>
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2013/09/16/planeamiento-tributario-es-posible-realizarlo-actualmente-sin-quebrantar-las-normas/>
http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39939/S1600111_es.pdf
<http://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/economia/8/cargill-anuncia-que-invertira-30-millones-en-ecuador>
<http://archivo.cepal.org/pdfs/2007/S0700049.pdf>
<http://www.produccion.gob.ec/primera-zona-especial-de-desarrollo-economico-de-refinacion-y-petroquimica-eloy-alfaro/>
<http://www.produccion.gob.ec/wp-content/uploads/2015/09/PROYECTO-DE-LEY-APP-DEFINITIVO-FINAL.pdf>
[http://www.ideprocop.com./](http://www.ideprocop.com/)

Instances where selected sources appear:

Dedicatoria

Agradezco de Dios por darme una familia maravillosa, quienes siempre me han apoyado en todo, dándome ejemplos de superación, humildad y sacrificio. Mi tesis la dedico en especial a mi padre Ángel Allieri, quien siempre ha estado pendiente de mi crecimiento como profesional y persona, ya que fomenta cada día en mí el deseo de superación y triunfo en la vida.

A mi amado esposo quien con sus palabras de aliento hizo que finalizara este trabajo, pensando siempre en nuestra superación como familia.

A mi madre, hermanos e hija, quienes me motivan cada día a ser mejor.

ÍNDICE GENERAL

Contenido

Dedicatoria	VI
ÍNDICE GENERAL	VII
ÍNDICE DE APÉNDICES	XI
ÍNDICE DE FIGURAS	XI
Resumen	XII
Palabras Claves:	XII
Abstract	XIII
Key words:	XIII
Introducción.....	2
Antecedentes	2
Definición del problema	3
Objetivos Objetivo general	4
Objetivos específicos	4
Justificación	4
Tabla 1.	5
Tabla 2.	6
Alcance del estudio.....	7
Identificación de Variables	7
• Variable dependiente.	8
Hipótesis Hipótesis General.....	8
Hipótesis específicas.....	8
Marco Teórico	9
Importancia del papel de las multinacionales en la economía	9
Motivos por los que las multinacionales buscan invertir en otros países	10
Incentivos tributarios y no tributarios establecidos en la legislación tributaria a fin de atraer la inversión extranjera.....	12
Incentivos tributarios y no tributarios incluidos en el COPCI.....	13
Incentivos Tributarios	14
Incentivos No Tributarios	22
Definiciones tributarias	22
Estrategia Tributaria	22
Impuesto a la Renta.....	22
Partes relacionadas.....	39
Paraísos Fiscales	40
Importación de Servicios	41

Metodología.....	43
Análisis financiero y fiscal de las estrategias tributarias	43
GROSS UP	43
Convenios internacionales	44
Certificado de residencia fiscal.....	46
Certificado de auditores independientes	46
Gastos indirectos asignados del exterior y gastos directos	48
Aplicación de la metodología	49
Aplicación de estrategias tributarias	50
Análisis de la compañía Seafood Trading S.A. Antecedentes de la Compañía.....	50
Estructura societaria.....	50
Industria en Ecuador y el mundo	50
Principales Mercados.....	52
Exportación de Camarón	52
Evaluación financiera y fiscal de la aplicación de las estrategias tributarias.....	53
Gross up.....	55
Convenios para evitar la doble imposición.....	59
Comparación del efecto en impuestos en transacciones con y sin convenios.....	60
Gastos Indirectos asignados del exterior y gastos directos	61
COPCI.....	64
Modalidad Greenfield	66
Conclusiones	67
Bibliografía.....	70
Apéndice A. Porcentajes de Retención en la Fuente de IR 2015.....	72
Apéndice B. Estado de Situación Financiera- Seafood Trading S.A.....	77
<i>Estado de situación financiera</i>	77
<i>Estado de situación financiera</i>	78
Apéndice C. Estado de Resultado – SeaFood Trading S.A.	79
<i>Estado de resultados integrales</i>	79
Apéndice D. Paraísos Fiscales	80
DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN.....	83

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Inversión extranjera directa por rama de actividad económica (2015).....	4
Tabla 2. Ingresos Permanentes y no permanentes – Presupuesto General del Estado 2015	5
Tabla 3. Principales Multinacionales del Ecuador	8
Tabla 4. Tarifa de Impuesto a la Renta del periodo 2010 al 2013.....	14
Tabla 5. Listado de 89 cantones determinados como Zonas Deprimidas.....	16
Tabla 6. Incentivos establecidos en el COPCI	17
Tabla 7. Países con los cuales Ecuador mantiene Convenios para Evitar Doble Imposición	23
Tabla 8. Resumen del Convenio entre Ecuador y Argentina para evitar la doble imposición en relación con el Transporte Aéreo	24
Tabla 9. Resumen del Convenio entre Ecuador y Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la Renta.....	25
Tabla 10. Resumen del Convenio entre Ecuador y Canadá para evitar la doble imposición.. y prevenir la evasión tributaria en materia de impuestos a la Renta	26

Tabla 11. Resumen del Convenio Ecuador y Chile para evitar la doble tributación y prevenir la evasión tributaria en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio.	27
Tabla 12. Resumen de la Aplicación de convenio para evitar la doble imposición entre Ecuador y México.....	28
Tabla 13. Resumen del Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal – Comunidad Andina	29
Tabla 14. Resumen del Convenio entre Uruguay y Ecuador para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio y prevenir la evasión fiscal	30
Tabla 15. Resumen del Convenio entre Ecuador Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio.....	31
Tabla 16. Resumen del Convenio entre Ecuador y Bélgica tendiente a evitar la doble..... imposición y a prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio	32
Tabla 17. Resumen del Convenio entre la República del Ecuador y España para evitar la... doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y..... sobre el Patrimonio	33
Tabla 18. Resumen del Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y el..... gobierno de la República de Francia para evitar la doble imposición en materia de..... Impuesto sobre la Renta	34
Tabla 19. Resumen del Convenio entre Ecuador e Italiana para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio y para evitar la evasión..... fiscal	35
Tabla 20. Resumen del Convenio entre Ecuador y Rumania para evitar la doble tributación con respecto a los Impuestos sobre la Renta y el Capital y para la prevención de la Evasión Fiscal.....	36
Tabla 21. Resumen del Convenio Ecuador y Suiza para evitar la doble imposición en..... materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio	37
Tabla 22. Resumen del Convenio entre la República del Ecuador y la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a Impuestos sobre la... Renta.....	38
Tabla 23. Estructura societaria	50
Tabla 24 Productos no petroleros	53
Tabla 25. Importación de servicios.....	54
Tabla 26. Comparativo de la aplicación del gross up.....	55
Tabla 27. Determinación del gasto no deducible	57
Tabla 28. Tasas de interés por tiempo de retraso.....	58
Tabla 29. Efecto financiero e impuesto del grupo Multinacional	60

Tabla 30. Efecto financiero y tributario del exceso en los límites establecidos (Gastos directos e indirectos del exterior)	63
Tabla 31. Efectos financieros y tributarios	67
Tabla 32. Resumen de efectos financieros y tributarios de la aplicación de estrategias tributarios.....	69

ÍNDICE DE APÉNDICES

Apéndice A. Porcentajes de Retención en la Fuente de IR 2015	72
Apéndice B. Estado de Situación Financiera- Seafood Trading S.A.	77
Apéndice C. Estado de Resultado – SeaFood Trading S.A.....	79

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Ingresos Sistema Público no Financiero	4
Figura 2. Inversión Extranjera Directa por rama de actividad económica (2015).....	9
Figura 3. Incentivos Generales	15
Figura 4. Documentación Soporte al efectuar importaciones de servicios.....	42
Figura 5. Convenios para evitar doble imposición con Ecuador	45
Figura 6. Camarón y sus derivados	51
Figura 7. Evolución de las exportaciones de camarón	51
Figura 8. Representación de clientes	52
Figura 9. Inversión extranjera directa 2008 - 2015	65

Resumen

En este estudio se examina el impacto financiero que pueden tener las decisiones empleadas por las compañías multinacionales en medida de aplicar estrategias tributarias a fin de ser eficientes al momento tributar.

La mala aplicación de estas estrategias puede derivar contingencias tributarias que conllevan al pago de multa e intereses sobre los impuestos que se pretendieron no tributar en caso de auditorías por parte de la administración tributaria, por ende, en este estudio analizamos cuales son los impactos financieros y tributarios en caso de su aplicación errónea.

La autoridad tributaria cada vez es más eficiente al momento de aplicar controles y a fin de luchar contra las malas prácticas dirigidas a la reducción de la tributación y a la deslocalización de los impuestos a jurisdicciones de menor imposición o nulas, consideradas para fines tributarios como paraísos fiscales.

Se describen cuatro estrategias tributarias: gross up, aplicación de convenios para evitar doble imposición, límites de deducibilidad respecto a gastos indirectos y directos.

Palabras Claves:

Eficiencia tributaria, convenios para evitar doble imposición, elusión tributaria, evasión tributaria, estrategias tributarias, y utilización de beneficios tributarios establecidos en el código orgánico de la producción.

Abstract

The present study examines the financial impact that decisions taken by multinational companies can have when applying tax strategies in order to be efficient at the time of paying taxes.

The wrong application of these strategies can cause tax contingencies that lead to the payment of fines and interest on taxes that were intended not to be taxed (in case of audits by the tax administration), therefore, in this study we analyze which are the financial and tax impacts in the case of its erroneous application.

The Tax Authority is becoming more efficient when applying controls in order to fight against bad practices aimed at reducing taxation and the delocalization of taxes to jurisdictions of lower taxation or zero, considered for tax purposes as tax havens.

Four tax strategies are described: gross up, application double taxation treaty, deductibility limits regarding indirect and direct expenses.

Key words:

Tax efficiency, gross up, Application of double taxation treaty, tax avoidance, tax evasion, tax strategies, and use of tax benefits established in the organic code of production.

Introducción

Antecedentes

La eficiencia tributaria es uno de los objetivos buscados por las empresas para la optimización de sus finanzas, tal como señala (Galindo, 2014), al definir el término tributación, (...) “es el conjunto de obligaciones que deben realizar los ciudadanos sobre sus rentas, propiedades, mercancías o servicios que prestan (...); para el efecto, muchas compañías contratan asesores expertos en materia de impuestos para que analicen las mejores estrategias disponibles y las implementen en sus operaciones. Y es que los impuestos representan una cuestión importante no solo para el sector privado sino también para el sector público. La recaudación de tributos representa una de las principales fuentes de ingresos de los gobiernos; estos son destinados a financiar el gasto público que abarca desde la construcción de infraestructura estatal hasta la inversión en educación y salud. Básicamente, lo que se busca con la recaudación de tributos es la redistribución del ingreso; así lo respalda el Congreso Nacional (2005) que define a los tributos como instrumentos de política económica general que estimulan la inversión, la reinversión, el ahorro y el desarrollo nacional sin descuidar la estabilidad y el progreso social. Para cumplir esta finalidad, el gobierno crea y reforma leyes periódicamente ajustándolas al entorno macroeconómico; las empresas deben estudiar estos cambios y adaptarlas lo mejor que puedan a sus operaciones.

La Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI) y su Reglamento también son normativas que regulan ciertos impuestos tales como: el Impuesto a la Renta (IR). El IR se convirtió en norma con la creación de la LORTI, el 17 de noviembre del 2004 donde se estableció que la base imponible está compuesta por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios con excepción de los descuentos, devoluciones, gastos, costos y deducciones indicadas en la Ley. (Asamblea Nacional, 2004). EL IR es considerado un rubro importante dentro de la contabilidad de las empresas porque una correcta planificación tributaria permite disminuir excesos en la carga impositiva; por este motivo, los gobiernos deben prestar mucha atención a las reformas que giren en torno a este impuesto, especialmente cuando afecten a empresas multinacionales ya que estas son de gran importancia para el desarrollo de la economía global. (Wang, Zhang, &Ye, 2010, c.p. Villalba, 2011). En el desarrollo del tema se analizará el impacto del IR en las aplicaciones

estratégicas para la eficiencia tributaria en las operaciones de las multinacionales en Ecuador.

Definición del problema

En materia tributaria existen tres términos fiscales que son utilizados por los contribuyentes con el fin de minimizar el pago de impuestos: Evasión fiscal, Elusión Fiscal y, Economía de Opción. De acuerdo con la Asamblea Nacional (2014), se considera evasión tributaria al acto de dolo ejecutado a través de cualquier medio de engaño o bien al inducir a la Administración Tributaria a cometer error con el fin de evitar ilícitamente el cumplimiento de la obligación fiscal. El término *Defraudación Tributaria* se utiliza para definir el acto de simular, ocultar, omitir, falsear o engañar en el cálculo de la obligación tributaria con el objetivo de no pagar todo o parte de los valores correspondientes por concepto de tributos. La elusión fiscal se da al evitar la ocurrencia del hecho imponible por medio del uso de procedimientos o normas jurídicas, que tienen como objetivo neutralizar efectos tributarios que se dieron al haber incurrido en aplicar la forma típica o adecuada de las normativas tributarias. En cambio, la economía de opción se refiere a opciones de ahorro fiscal que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los sujetos pasivos dando como resultado que la transacción realizada sea transparente, legítima y coincida con el propósito real de quienes intervienen (Pires, s.f.) La elusión abarca a la economía de opción.

Actualmente la economía de opción es aplicada por algunas compañías multinacionales puesto que buscan lograr establecer un modelo de eficiencia tributaria. Cabe recalcar que muchas de las multinacionales, con el fin de reducir la carga impositiva, planean estrategias tributarias no enmarcadas dentro de lo permitido en la ley incurriendo en evasión tributaria. Las entidades reguladoras de impuestos aceptan la utilización de estrategias impositivas siempre que se encuentren dentro del marco legal. La legislación tributaria en Ecuador cada vez más eficiente en la aplicación de controles mediante auditorías realizadas a multinacionales en relación a las transacciones efectuadas entre partes relacionadas. El mecanismo de control es la verificación de la correcta implementación de las directrices en materia de precios de transferencias y el cumplimiento del principio de plena competencia; para esto se han efectuado cambios y actualizaciones en las leyes que regulan los precios con los que las compañías pertenecientes a un mismo grupo multinacional transfieren bienes y/o servicios, con el objeto de proteger la base imponible del IR generada en el país.

Para llevar un control eficiente debe estar clara la magnitud de las empresas multinacionales. Castro (2015) señala que las multinacionales son empresas que, además del país de donde se originan, tienen presencia en muchos países; estas compañías aparte de comercializar productos también cuentan con infraestructura para fabricarlos. El crecimiento de las multinacionales plantea cuestiones fiscales cada vez más complejas tanto para las administraciones tributarias como para las propias empresas multinacionales, ya que se debe tomar en cuenta las normas de tributación de las empresas multinacionales de cada país, lo que genera dificultad al determinar la base imponible de impuesto. Es por ello que se crean las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico , 2002). En relación a lo antes mencionado, la problemática está en que ciertas prácticas o modalidades aplicadas por las multinacionales causan un gran perjuicio en los países en donde realizan sus transacciones ya que estarían dejando de contribuir con una gran cantidad de impuestos, los mismos que son necesarios para el desarrollo de los países.

Objetivos

Objetivo general

Analizar los pros y los contras de la aplicación de 4 estrategias tributarias con partes relacionadas y analizar el beneficio financiero de dicha aplicación.

Objetivos específicos

- Analizar el marco legal e identificar el impacto financiero y tributario de la aplicación de las estrategias tributarias.
- Analizar las medidas de control implementadas por la Administración Tributaria local.
- Evaluar el ahorro financiero con la aplicación de las referidas estrategias y demás beneficios.

Justificación

En el año 2015, la inversión extranjera directa (IED) fue de USD 516,26 millones de dólares tal como se describe a continuación:

Tabla 1.
Inversión extranjera directa por rama de actividad económica (2015)

Actividad Económica	Inversión
Agricultura, silvicultura, caza y pesca	14,62
Comercio	140,76
Construcción	2,42
Electricidad, gas y agua	13,90
Explotación de minas y canteras	243,22
Industria manufacturera	110,58
Servicios comunales, sociales y personales	(8,84)
Servicios prestados a las empresas	48,97
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	(49,38)
Total	516,26

Fuente: Banco Central del Ecuador

Los datos antes expuestos ilustran que luego del sector de explotación de minas y canteras, la inversión en Comercio es la segunda actividad económica más importante para Ecuador con relación a inversión extranjera; por tal motivo, el presente trabajo estará enfocado a empresas multinacionales dentro de dicha actividad, específicamente los dedicados a la elaboración de balanceado. Analizando los datos del Banco Central del Ecuador (BCE), la recaudación de ingresos del Sistema Público no financiero para el año 2015 (recaudación de tributos) formó el 79% del total de ingresos públicos, tal como se detalla en la figura 1.

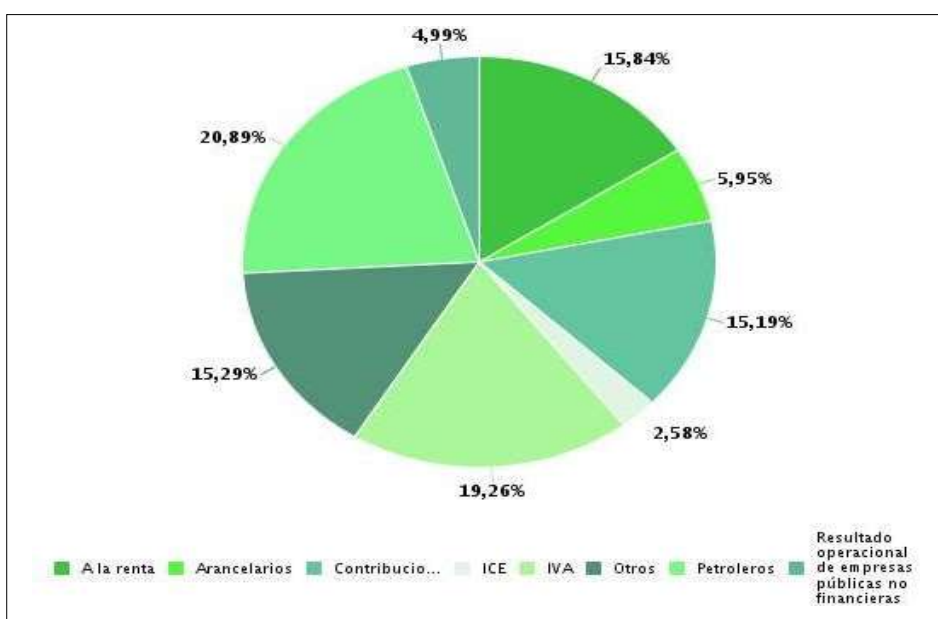


Figura 1. *Ingresos Sistema Público no Financiero adaptado Banco Central del Ecuador*

Tabla 2.*Ingresos Permanentes y no permanentes – Presupuesto General del Estado 2015*

INGRESOS TOTALES	36.317,12
INGRESOS PERMANENTES	24.412,25
IMPUESTOS	15.585,70
A LA RENTA GLOBAL	4.288,82
SOBRE LA PROPIEDAD	315,57
SOBRE EL CONSUMO DE BIENES Y SERVICIOS ICE	858,28
AL VALOR AGREGADO NETO	7.033,08
SOBRE EL COMERCIO INTERNACIONAL	1.381,79
A LA SALIDA DE DIVISAS	1.344,61
A LA CONTAMINACION AMBIENTAL	161,27
A LA RENTA PETROLERA	76,07
IMPUESTOS DIVERSOS	106,20
OTROS INGRESOS TRIBUTARIOS	3.060,57
TASAS POR VENTA DE BIENES Y SERVICIOS	2.218,72
RENTA DE INVERSIONES Y MULTAS	428,43
PARTICIPACIONES CORRIENTES PETROLERAS	29,46
OTROS INGRESOS TRIBUTARIOS	383,96
CUENTA DE FINANCIAMIENTO DE DERIVADOS DEFICITARIOS CFDD	5.785,98
INGRESOS NO PERMANENTES	11.904,87
INGRESOS PETROLEROS	3.043,34
REGALIAS EMPRESAS PUBLICAS	554,50
MARGEN DE SOBERANIA	822,59
SALDOS DE INGRESOS DISPONIBLES PRESTACION DE SERVICIOS	774,26
EXPORTACIONES DIRECTAS EMPRESAS PUBLICAS	892,00
OTROS INGRESOS NO PERMANENTES	44,07
FINANCIAMIENTO PUBLICO	8.817,45
INTERNO	1.606,82
EXTERNO	7.200,00
CUENTAS POR COBRAR	10,64

Fuente: Ministerio de Finanzas (2015)

La tabla 2 muestra los ingresos permanentes¹ conformados principalmente por los impuestos directos e indirectos representan el 51% de total de los ingresos percibidos por el Estado. He ahí la importancia de controlar la evasión de impuestos en Ecuador, puesto que dichos ingresos forman gran parte de recursos destinados para el desarrollo interno del país. Por lo antes expuesto, este trabajo se enfocará en analizar los pros y los contras en la aplicación de cuatro estrategias tributarias de los grupos multinacionales en sus operaciones globales y analizar el beneficio financiero y fiscal de dicha aplicación; por ende, estará dirigido principalmente a propietarios, inversionistas y contadores de empresas multinacionales comercializadoras de productos y servicios, teniendo como finalidad evitar

¹**Ingresos permanentes:** Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos públicos reciben de manera continua, periódica y previsible. La generación de ingresos permanentes no ocasiona la disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos permanentes no pueden provenir de la enajenación, degradación o venta de activos públicos de ningún tipo o del endeudamiento público.

Ingresos no permanentes: Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, reciben de manera temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria. La generación de ingresos no permanentes puede ocasionar disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos no permanentes pueden provenir, entre otros, de la venta de activos públicos o del endeudamiento público. (Presupuesto, 2015)

posibles contingencias tributarias que puedan derivar desembolsos futuros de recursos como es el pago de multas e intereses impuestos por el Servicio de Rentas Internas al momento de realizarse auditorías tributarias.

Alcance del estudio

Para el presente estudio se realizó una investigación no experimental de tipo transversal ya que se analizó el impacto fiscal y financiero de la aplicación de estrategias tributarias para el ahorro fiscal. El alcance de la investigación será de tipo exploratorio y descriptivo. Se inició con una investigación exploratoria con la que se analizó datos obtenidos de fuentes secundarias como información financiera histórica del portal virtual de la Superintendencia de Compañías y del Banco Central del Ecuador. Posteriormente, se procedió con el análisis descriptivo, para lo cual se requirió lo siguiente:

- Estados financieros auditados
- Conciliaciones tributarias
- Convenios para evitar doble imposición
- Políticas contables y estrategias
- Información del desarrollo de la industria
- Entrevistas con la gerencia de empresa seleccionada.

El presente análisis ha sido elaborado con información general y financiera proporcionada por la compañía obtenida de entrevistas con funcionarios claves y de documentos legales y financieros como por ejemplo: estructura organizacional, contratos y acuerdos comerciales con partes vinculadas, estados financieros auditados, declaraciones de impuesto a la renta, entre otros. Las conclusiones también se sustentan con información externa obtenida de fuentes públicas consideradas confiables, transparentes y exhaustivas, además de ser aceptadas por las autoridades tributarias ecuatorianas. Se realizará el análisis a partir de una evaluación técnica de los estados financieros de Seafood Trading S.A., empresa productora y empaedora de camarón y elaboración de balanceado.

Identificación de Variables

- **Variable independiente.**

Aplicación de estrategias tributarias

- **Variable dependiente.**

Aumento de beneficios financieros

Hipótesis

Hipótesis General

Si se aplica estrategias para lograr eficiencia tributaria en las operaciones de los Grupos multinacionales se logrará tener un mayor beneficio financiero.

Hipótesis específicas

- Si analizamos el marco legal y se identifica el impacto financiero y tributario, se podrá identificar las consecuencias de la aplicación de las estrategias tributarias.
- Si evaluamos el ahorro financiero entonces se verá las afectaciones de la aplicación de las referidas estrategias y demás beneficios.

Marco Teórico

Importancia del papel de las multinacionales en la economía

Estudios de la OIT, referentes a las empresas multinacionales, señalan: (Molinas, 2000): (...) las empresas extranjeras comulgan con la moderna teoría de los salarios de eficiencia”. La inversión privada es de gran importancia en la economía de un país debido a que actúa como un motor de desarrollo, generando empleo, creando acceso a capital que ayuda a financiar proyectos públicos y privados, dando acceso a conocimiento y tecnologías que crean o mejoran las capacidades actuales, incorporación a las redes internacionales de cadenas de distribución de empresas extranjeras. (Gligo, 2007). La inversión extranjera directa se da cuando una persona natural o jurídica realiza o invierte una cantidad de capital en un país con el objetivo de tener control o dominio y generar beneficios a largo plazo. Entre las principales multinacionales que existen en Ecuador se encuentran las siguientes:

Tabla 3.
Principales Multinacionales del Ecuador

Multinacional	Ingresos	Utilidad del Ejercicio	Impuesto a la Renta Causado
Consorcio Ecuatoriano de Telecomunicaciones CONECEL S.A.	1,671,419,116	545,432,498	13,962,587
Arca Ecuador S.A.	552,079,450	37,010,453	8,419,878
Cervecería Nacional CN S.A.	502,917,164	204,339,166	61,709,610
Kimberly – Clark Ecuador S.A.	159,340,801	17,945,087	3,947,919

Fuente: Superintendencia de Compañía, Valores y Seguros del Ecuador.

De acuerdo a estadísticas publicadas en la página web del BCE, la principal inversión extranjera se canalizó principalmente en las ramas productivas de: Explotación de minas y canteras, seguida por la actividad de comercio y finalmente la Industria manufacturera.

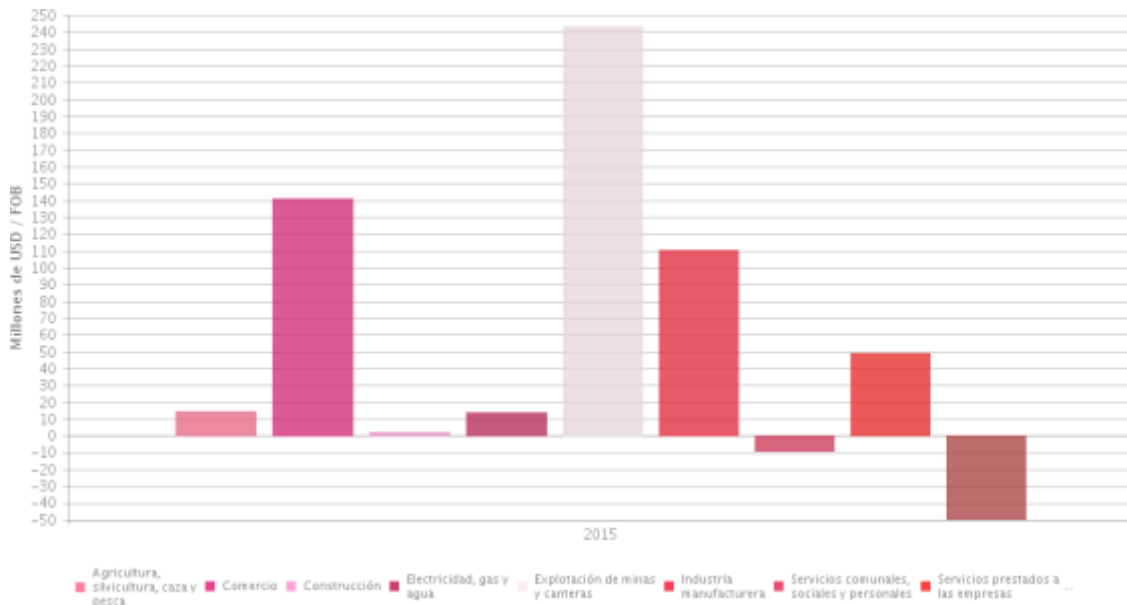


Figura 2. *Inversión Extranjera Directa por rama de actividad económica (2015).*

Fuente Banco Central del Ecuador.

El 29 de diciembre del 2010, Ecuador promulgó el Código de la Producción, Comercio e Inversiones, marco legal que posibilita las inversiones locales y extranjeras en el país. En él se establecen una serie de incentivos tributarios y no tributarios con el fin de promover el desarrollo de nuevas inversiones, la creación de nuevas empresas y el crecimiento de las ya existentes. Asimismo, la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público – Privadas y la Inversión Extranjera (emitida el 15 de diciembre de 2015) tiene como finalidad la provisión de bienes, obras o servicios por parte del Gobierno Central y los Gobiernos Autónomos Descentralizados a través de empresas privadas mediante la concesión de incentivos tributarios. Se debe tener claro que para que una persona natural o jurídica extranjera sea considerada como inversionista extranjero debe ser propietaria o ejercer control de una inversión realizada en el territorio ecuatoriano.

Motivos por los que las multinacionales buscan invertir en otros países

Señala (Franco, 2000): respecto a la forma correcta de denominar a las empresa multinacionales: (...) “una de estas definiciones más amplia es la de contratista internacional” (...); en cuanto a su meta, las multinacionales se encuentran en una búsqueda constante y evalúan nuevas ubicaciones geográficas para implantar sus inversiones; siendo, la importancia de estas inversiones consideradas por (Vodusak, 2002): (...) “como una fuente importante de capital de inversión que contribuye a crear nuevos puestos de trabajo”

(...), debido a esto los gobiernos buscan la manera de hacer más atractiva su oferta para captar dichos recursos externos. Por lo general, las multinacionales buscan invertir por dos principales razones: Expandir su marca en consecuencia captar nuevos mercados y abaratar costos en la adquisición o elaboración de materia prima e insumos. Un ejemplo claro que involucra los dos puntos antes citados es la compañía Cargill del Ecuador Cía. Ltda., sociedad constituida en Ecuador en noviembre del 2014 y cuya principal actividad es la venta de productos agrícolas (alimentos para camarón). El 100% de su composición accionaria es de nacionalidad española.

Cargill y Naturisa (compañía dedicada a la explotación de larvas de camarón), efectuaron un acuerdo conjunto para crear la planta de alimentos en la ciudad de Guayaquil, lo cual posicionará a Cargill como parte de los principales productores de alimentos para camarones en América Latina. Cargill además de posicionarse como la número uno en el mercado latino, creará estrategias para captar nuevos clientes con el objetivo de convertirse en líderes dentro de la industria acuicultura en Ecuador (Diario El Telégrafo, 2015). Las finanzas en las empresas multinacionales ha sido un tema atractivo para los autores, debido a la cantidad de recursos que estas generan, y la ampliación de mercados, tal como indica (Erhard, 2000): (...) “las redes multinacionales controlan una parte más grande y creciente de recursos del mundo”; tal como podemos observar, con la inversión directa extranjera no solo las multinacionales crecen en reconocimiento a nivel mundial sino que internamente en Ecuador se genera crecimiento, empleo y por ende recursos. Otro motivo no menos importante para efectuar inversiones es la creación de encadenamientos productivos. Por ejemplo, una multinacional dedicada a la venta de un producto en específico invierte en el país a fin de obtener un ahorro en el costo de adquisición de insumos para finalmente incorporarlo dentro de sus procesos productivos. En este caso se encuentra Promarisco S.A., subsidiaria de Novapesca Trading S.L., cuyo domicilio fiscal está localizado en España. Esta compañía mantiene una línea de negocio y operación que es la creación y cría de larvas de camarón.

De acuerdo al informe de auditoría al 31 de diciembre de 2014, las operaciones de la compañía dependen principalmente de las ventas de inventario realizadas a accionistas y partes relacionadas. En el año 2014, Promarisco exportó USD\$45 millones a su relacionada Pescafina S.A. (Domiciliada en España), la cual a su vez vende los camarones al mundo bajo la marca Promarisco (Grupo Pescanova). Lo primordial en este tipo de inversión es

abaratando costos de producción o en su defecto acceder a la materia prima o producto terminado (Ernst&Young, 2015).

Tal como se ha indicado en los ejemplos anteriores, entre los motivos por los cuales las grandes multinacionales deciden invertir en los países de América del Sur están el posicionamiento en los mercados locales como por ejemplo The Coca Cola Company, la que abarca más del 80% del mercado ecuatoriano con su producto estrella la bebida gaseosa Coca-Cola; abaratar costos, mediante la implementación de estrategias óptimas; la búsqueda de materia prima como en el ejemplo de la empresa Promarisco y minimizar la carga tributaria en las transacciones entre partes relacionadas. Finalmente, entre los factores no cualitativos que consideran las multinacionales al momento de efectuar su inversión se encuentran la evaluación de acceso al cliente, ambiente político y social estable, la sencillez para efectuar negocios, la calidad y lo fiable de la infraestructura y los servicios básicos. (Gligo, 2007).

Incentivos tributarios y no tributarios establecidos en la legislación tributaria a fin de atraer la inversión extranjera

Ecuador mantiene varias normativas tributarias en las cuales se contemplan incentivos tributarios y no tributarios para atraer a la IED, entre las cuales tenemos:

La Asamblea Nacional (2010) dentro del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones(COPCI), expedido a fin de potenciar las inversiones nacionales e internacionales y brindar apoyo a los sectores que contribuyen principalmente a cambiar la matriz productiva a través de:

- Sustitución de importaciones
 - Incrementar las exportaciones
 - Diversificar la producción
 - Generar valor agregado
-
- La Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público – Privadas y la Inversión Extranjera (2015), que tiene como objeto la provisión de bienes, obras o servicios públicos a través de la inversión privada.

Incentivos tributarios y no tributarios incluidos en el COPCI

Dentro del cuerpo legal del Código Orgánico de la Producción, se consideran inversionistas a:

- Inversionista Nacional.- Personas Naturales ecuatorianas, con doble nacionalidad o extranjeros residentes en el país y personas jurídicas constituidas en el país.
- Inversionista extranjero.- Personas naturales extranjeras y/o personas jurídicas constituidas en el extranjero propietarias o que ejerzan control de una inversión realizada en el territorio ecuatoriano.

Los incentivos tributarios y no tributarios son asignados en relación al tipo de inversión a efectuarse en Ecuador y comprenden las realizadas a partir de la publicación del COPCI

- LA inversión nueva es considerada como el flujo de recursos que son destinados a incrementar el acervo de capital de la economía, a través de inversión efectiva en activos productivos para aumentar la capacidad productiva, y crear mayor producción de bienes y servicios o generar nuevas plazas de trabajo (Asamblea Nacional, 2010). Ejemplos de inversión nueva: Aporte de capital a una compañía nacional, compra de nuevos activos fijos que incremente la producción con recursos de los accionistas, entre otros. Cabe recalcar, que los recursos que ya se encuentran dentro de la economía nacional no son considerados inversión nueva, como los siguientes: el mero cambio de propiedad de activos productivos que ya se encuentren en funcionamiento, créditos otorgados por instituciones financieras comerciales o privadas o de gobierno que hayan sido adquiridos para la adquisición de dichos activos o aquella relacionada exclusivamente con la comercialización o distribución de bienes y servicios.
- Las inversiones productivas, comprenden los flujos asignados a generar bienes y servicios, a aumentar la capacidad productiva y crear plazas de trabajo en el país(Asamblea Nacional, 2010). Ejemplos: Compra de maquinaria nueva, implementación de un nuevo proceso industrial (ampliación de capacidad productiva), aporte de activos nuevos a una empresa existente.

Cabe indicar que existen incentivos que pueden ser aplicados por las sociedades constituidas con antelación a la vigencia del COPCI como por ejemplo deducciones adicionales para medianas empresas o producción más limpia.

Finalmente, no se aplicarán los beneficios tributarios a inversiones realizadas por personas naturales o jurídicas extranjeras domiciliadas en paraísos fiscales.

Incentivos Tributarios

Para orientar el tema desde la perspectiva de Latinoamérica, la CEPAL, por medio de autores como (Jiménez, 2009); señala: “los países en proceso de desarrollo tienen una gran amalgama de incentivos del tipo tributario, superiores a los existentes hace una década” (...), para efectos de aplicación de ciertos beneficios tributarios, a continuación se presentan ciertas definiciones importantes brindadas por la Asamblea Nacional (2010):

Sectores económicos considerados prioritarios para el Estado:

- Cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados;
- Producción de alimentos frescos, congelados e industrializados²;
- Servicios Logísticos de comercio exterior;
- Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa; Turismo; Farmacéutica;
- Petroquímica;
- Metalmecánica;
- Biotecnología y Software aplicados; y,
- Las zonas de replazo estratégico de importaciones y fomento de exportaciones, determinados por el Presidente de la República.

Industrias básicas:

- Fundición y refinación de cobre y/o aluminio;
- Fundición siderúrgica para la producción de acero plano;
- Refinación de hidrocarburos;

²Se incluyen en este sector a todas las nuevas empresas dedicadas a la maricultura, producción y obtención de alimentos frescos procesados, congelados y productos elaborados (incluyendo a los concentrados o balanceados necesarios para la cadena productiva de alimentos). También se incluye a toda la cadena agrícola, agroindustrial, pecuaria, pecuaria industrial, acuícola y pesquera, siempre y cuando genere valor agregado. Las actividades de este sector incluyen la elaboración de alimentos para animales; productos de molinerías; productos lácteos; conservación de productos de pescado; pesca, explotación y criaderos; producción de carne y productos cárnicos. (Art. 17 del Reglamento a la estructura e institucionalidad de desarrollo productivo de la inversión y de los mecanismos e instrumentos de fomento productivo, establecidos en el COPCI).

- Industria petroquímica;
- Industria de celulosa; y,
- Construcción y reparación de embarcaciones navales

Entre los incentivos tributarios establecidos en el COPCI se detallan los siguientes (Asamblea Nacional, 2010):

- Reducción progresiva de tres puntos porcentuales en el IR (22%). Tal como se mencionó previamente, el COPCI fue emitido en el año 2010, es a partir de ahí, que la tarifa del Impuesto a la Renta ha venido disminuyendo porcentualmente año a año, tal como se muestra en la Tabla 4:

Tabla 4.
Tarifa de Impuesto a la Renta del periodo 2010 al 2013

Año	Tarifa IR
2011	24%
2012	23%
2013	22%

Fuente: Servicio de Rentas Internas

- Beneficios aplicables a las Zonas Especiales de Desarrollo Económico –ZEDES, las cuales actúan como destinos aduaneros. A este tipo de inversión se les otorga la exención de impuestos aduaneros. Por otra parte, exención del Impuesto a la Salida de Divisas –ISD sobre pagos efectuados al exterior por noción de importaciones de bienes y servicios vinculados con su acciones autorizada y sobre el pago de capital e intereses de créditos otorgados por instituciones financieras del exterior siempre que cumplan con los requisitos establecidos en la Normativa Tributaria(Asamblea Constituyente, 2007).
- Deducciones adicionales para el cálculo del IR
- Beneficios para la apertura del capital social de la empresa a favor de sus trabajadores
- Exoneración del Anticipo de IR por cinco años para toda inversión nueva

La tabla 3 muestra los principales incentivos generales establecidos en el COPCI.

- Facilidades de pago de los tributos al comercio exterior
- Dedución del cálculo adicional por concepto de Salario Digno
- Exoneración de ISD por operaciones de financiamiento externo



Figura 3. *Incentivos Generales* tomada del Manual de Aplicación de los Incentivos Tributarios establecidos en el COPCI

Sectoriales.- Aplicables únicamente a sociedades constituidas a partir de la emisión del COPCI que realicen nuevas inversiones en los sectores prioritarios, fuera de las jurisdicciones urbanas de los cantones de Quito y Guayaquil.

Zonas Deprimidas.- son zonas vulnerables económicamente, sin embargo, se puede obtener mano de obra para el desarrollo de actividades productivas. En la actualidad existen 89 cantones a nivel nacional consideradas como Zonas Deprimidas, los mismos que se muestran en la tabla 5.

Tabla 5.*Listado de 89 cantones determinados como Zonas Deprimidas*

PROVINCIA	CANTON	PROVINCIA	CANTON
Azuay	Nobon	Loja	Celica
Azuay	Ona	Loja	Calvas
Bolívar	Las Naves	Los Ríos	Baba
Bolívar	Chillanes	Los Ríos	Palenque
Cañar	Suscal	Los Ríos	Mocache
Cañar	Cañar	Los Ríos	Urdaneta
Carchi	Tulcán	Los Ríos	Vinces
Carchi	Bolívar	Los Ríos	Puebloviejo
Carchi	Mira	Manabí	Olmedo
Chimborazo	Guamote	Manabí	24 De Mayo
Chimborazo	Colta	Manabí	Pichincha
Chimborazo	Alausí	Manabí	Pajan
Chimborazo	Pallatanga	Manabí	Flavio Alfaro
Cotopaxi	Sigchos	Manabí	Santa Ana
Cotopaxi	Pujili	Manabí	Junín
Cotopaxi	Saquisilí	Manabí	Tosagua
El Oro	Las Lajas	Manabí	Jama
El Oro	Chilla	Manabí	Pedernales
Esmeraldas	Eloy Alfaro	Manabí	Rocafuerte
Esmeraldas	Rio Verde	Morona Santiago	Taisha
Esmeraldas	San Lorenzo	Morona Santiago	Huamboya
Esmeraldas	Muisne	Morona Santiago	Logroño
Guayas	Salitre	Morona Santiago	San Juan Bosco
Guayas	Colimes	Morona Santiago	Santiago
Guayas	Santa Lucia	Napo	Archidona
Guayas	Isidro Ayora	Orellana	Loreto
Guayas	Simón Bolívar	Orellana	La Joya De Los Sachas
Guayas	Pedro Carbo	Orellana	Aguarico
Guayas	Alfredo Baquerizo Moreno	Pastaza	Arajuno
Guayas	Daule	Pichincha	Puerto Quito
Guayas	Balzar	Sucumbíos	Putumayo
Guayas	Palestina	Sucumbíos	Cascales
Imbabura	Pimampiro	Sucumbíos	Lago Agrio
Imbabura	San Miguel De Urququi	Sucumbíos	Gonzalo Pizarro
Loja	Espindola	Sucumbíos	Sucumbíos
Loja	Gonzanama	Sucumbíos	Shushufindi
Loja	Quilanga	Tungurahua	Quero
Loja	Sozoranga	Zamora Chinchipe	Yacuambi
Loja	Chaguarpamba	Zamora Chinchipe	Palanda
Loja	Pindal	Zamora Chinchipe	Nangaritza
Loja	Paltas	Zamora Chinchipe	Centinela Del Cóndor
Loja	Zapotillo	Zamora Chinchipe	Chinchipe
Loja	Saraguro	Zamora	El Pangui
Loja	Olmedo	No Delimitada	Manga Del Cura
Loja	Puyango	No Delimitada	El Piedrero

Fuente Ministerio de Coordinación de la Producción, Empleo y Competitividad

En la tabla 6 se presenta un cuadro resumen de los beneficios tributarios a los cuales podría acceder una Sociedad constituida a partir de la vigencia del COPCI.

Tabla 6.
Incentivos establecidos en el COPCI

INCENTIVOS ESTABLECIDOS EN EL CODIGO ORGANICO DE LA PRODUCCION										
No	Descripción	BASE LEGAL		TIPO DE INCENTIVO						
		COPCI	LORTI	GENERA L	SECTORIA L	ESPECIFICO			AFECTA A	
						AMB	TERR	MED.EM P	RENT A	IV A
1	Reducción progresiva de 3 puntos en el IR	DISP REF 2-6	37	X						X
2	Reducción del 10% del IR por reinversión de utilidades	DISP REF 2-6	ART.37.2	X						X
3	Deducción para el cálculo del IR de la compensación adicional para pago salario digno	DISP REF 2.3.5.	ART.10 #9 Inc.8	X						X
4	Deducción del 100% adicional para amortización y depreciación que corresponda a adquisición de maquinarias equipos y tecnologías de producción limpia	DISP REF 2.3.2.	ART.10 #9 Inc2	X		X				X
5	Deducción de los pagos de intereses de créditos externos realizados en el exterior para obtención de rentas	DISP REF 2.4	art.13 #3	X						X
6	ZONAS DEPRIMIDAS: Deducción para el cálculo de IR adicional de 100% del costo de contratación de nuevos trabajadores por 5 años	DISP REF 2.3.4.	ART.10 #9 Inc.4	X			X			X
7	MEDIANAS EMPRESAS: Deducción del 100% adicional de los gastos de capacitación técnica, investigación, innovación (No mayor al 1% de gastos de sueldos)	DISP. REF. 2.3	ART.17 # 17-1	X						X
8	MEDIANAS EMPRESAS: Deducción del 100% adicional los gastos de mejora en productividad estudios de mercado y competitividad (No mayor al 1% de las ventas)	DISP. REF. 2.4	ART.17 # 17-2	X						X

9 MEDIANAS EMPRESAS: Dedución del 100% adicional los gastos de viaje, estadía y promoción comercial para acceso a mercados internacionales(no mayor al 50% de costos y gastos de publicidad)

		DISP REF 2-3	ART10 #7.3	X			X	X
10	Exoneración del pago de IR para inversión nueva en sector priorizado fuera de UIO/GYE por 5 años	DISP REF 2-2	ART.9.1	X				X
11	Exoneración de IR de la compensación económica para el salario digno	DISP REF 2.1#3	ART.9#1 8	X	X			X
12	Exoneración del IR de los rendimientos por depósitos a plazo fijo, siempre que tal inversión sea pactada por un año o más, en instituciones financieras nacionales, fideicomisos mercantiles de inversión, fondos	DISP REF 2.1#2	9.15	X				X
13	Diferimiento del pago del IR y su anticipo hasta por 5 años por apertura de capital social de las empresas a los trabajadores	DISP REF 2.9	ART.39.1	X				X
14	Exención para el cálculo de IR los intereses pagados por trabajadores por concepto de préstamos realizados por la sociedad empleadora para que el trabajador adquiera acciones o participaciones	DISP REF 2.1#3	ART.9 #17	X				X
15	Exención de IR de los ingresos que obtengan los fideicomisos mercantiles	DISP. REF. 2.1	ART.9#1 5 Y 42.1	X				X
16	Las inversiones nuevas realizadas por empresas constituidas a partir de la vigencia del COPCI pagaran el anticipo despues del 5to año de operación efectiva	DISP. REF. 2.10	ART41 LIT B	X				X

17	Modificación del cálculo del anticipo IR para efecto del cálculo del anticipo se excluirá los montos que correspondan a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica y en general aquellas inversiones y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del impuesto a la renta que reconoce el COPCI para las nuevas inversiones	REF 2.10- 2	ART41 literal M	X	X
----	---	-------------------	-----------------------	---	---

18	Modificación del cálculo del anticipo IR para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el 0,4% del total del margen de comercialización correspondiente	REF 2.10- 2	ART41 literal J	X	X
----	---	-------------------	-----------------------	---	---

19	Exoneración del anticipo al IR : los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente relacionada con proyectos productivos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, están exonerados del anticipo del impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no se reciban ingresos gravados que sean fruto de una etapa principal de cosecha	REF 2.10- 2	ART41 literal K	X	X
----	---	-------------------	-----------------------	---	---

20	Exoneración del anticipo al impuesto a la renta: los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con el desarrollo de proyectos de software o tecnología, y cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, estarán exonerados del anticipo del IR durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.	REF 2.10- 2	ART41 literal I	X	X
----	---	-------------------	-----------------------	---	---

21	ZEDES: Reducción progresiva adicional de 5 puntos al IR	DISP REF 2-7	Agreg art37	X	X	X
22	ZEDES: el control aduanero podrá efectuarse previo al ingreso, durante la permanencia de las mercaderías en la zona o con posterioridad a su salida. Los procedimientos que para el control establezca la administración aduanera no constituirán obstáculo para el flujo de los procesos productivos de las actividades que se desarrollen en las ZEDE y deberán ser simplificadas para el ingreso y salida de mercancías.	3.7		X	X	X
23	ZEDES: Gozan del tratamiento de destino aduanero que les otorga el régimen legal aduanero, con la exención del pago de aranceles de las mercancías extranjeras que ingresen a dichas zonas, para el cumplimiento de los procesos autorizados, tanto para administradores como para operadores.	46		X	X	X
24	ZEDES: Tarifa de 0% de IVA en importación de bienes de capital y materias primas	DISP REF 2.12	Art 55 #9 E	X	X	X
25	ZEDES: Crédito tributario para administradores y operadores por el IVA pagado en la compra de materia prima, insumos y servicios provenientes de territorio nacional y que se incorporen al proceso productivo	DISP REF 2.13	ART.57	X		X
26	ZEDES: Exoneración de ISD sobre pagos realizados al exterior por administradores y operadores por concepto de importaciones de bienes y servicios relacionados con su actividad autorizada, así como para la amortización de capital e intereses sobre créditos otorgados por instituciones financieras internacionales con un plazo mayor a un año	DISP REF 3.1	ART.159 Let	X	X	X
27	Crédito tributario para transporte de carga al extranjero en IVA pagado por combustible aéreo.	Art.57 inc 5	ART.57 inc 5	X		X

2 Facilidades de pago en tributos al comercio exterior: Únicamente en importaciones de bienes de capital realizadas para incrementar el activo fijo del importador directo de los bienes (dos años)	DEC EJ 756	X	X
---	------------------	---	---

2 Exoneración: de ISD (operaciones de financiamiento externo) de pagos realizados al exterior por concepto de amortización de capital e intereses generados sobre créditos otorgados por instituciones financieras internacionales con un plazo mayor a un año destinados al 9 financiamiento de inversiones previstas en el COPCI	DISP REF 1.1.	ART.15 8 LET	X	X
---	---------------------	-----------------	---	---

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario interno publicada en el Suplemento al Registro Oficial No.463 del 17 de noviembre de 2004 LRTI 2004

Incentivos No Tributarios

Entre los incentivos no tributarios que establece el COPCI de acuerdo a la Asamblea Nacional (2010), se dispone:

- Estabilidad tributaria por un tiempo determinado a partir de la suscripción del contrato de inversión.
- Protección a las inversiones a través del reconocimiento de estándares internacionales
- Posibilidad de establecer arbitraje internacional para los inversionistas extranjeros, excepto en los casos en los que la materia de controversia sea tributaria.

Definiciones tributarias

En Ecuador, el ente fiscal regulador es el Servicio de Rentas Internas –SRI, institución que nació el 2 de diciembre de 1997, basándose en los principios de justicia y equidad, como respuesta a la alta evasión tributaria, principalmente originada por la falta de cultura tributaria. Para efectos de este trabajo, es necesario conocer las siguientes definiciones:

Estrategia Tributaria

La palabra estrategia se define como: conjunto de reglas que aseguran una decisión óptima en cada momento (Real Academia Española, s.f.). Las estrategias como herramienta pueden ser usadas por las compañías para optimizar los impuestos a fin de:

- Determinar impactos impositivos de proyectos
- Considerar alternativas de ahorro tributario
- Aumentar la rentabilidad de los accionistas
- Optimizar los flujos de caja de las compañías
- Aplicación de precios de transferencia entre compañías relacionadas del exterior.
- Analizar los pros y los contras de las estrategias tributarias.

Impuesto a la Renta

Dentro del universo de impuestos existentes, sin duda el más conocido es el impuesto a la renta, respecto a su cumplimiento, (Camargo, 2008), indica: “(...) que su evasión no solo

es situación de los países en desarrollo, sino también en los países del primer mundo (...)”, en todo caso, el Impuesto a la Renta se aplica sobre las rentas que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades sean nacionales o extranjeras. El periodo impositivo del IR comprende del uno de enero al treinta y uno de diciembre. Se consideran ingresos de fuente ecuatoriana aquellos obtenidos de forma gratuita u onerosa del capital, provenientes del trabajo o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios y los ingresos conseguidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el estado o por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en Ecuador. Las exenciones en materia de Impuesto a la Renta también se encuentran establecidas en la LORTI de acuerdo a la Asamblea Nacional (2004) entre los que se encuentran:

- Dividendos distribuidos y utilidades calculados después del IR.
- Ingresos exonerados en virtud de convenios internacionales.
- Utilidad ocasional en muebles.
- Indemnizaciones de seguros, excepto las provenientes de lucro cesante.
- Inversiones en títulos valores de renta fija e inversiones a plazo fijo a un año o más.
- La Compensación para el Salario Digno.
- Los gastos de viaje, hospedaje y alimentación, soportados con los documentos respectivos, que reciban los funcionarios, empleados y trabajadores del sector privado.
- Los obtenidos por noción de bonificación de desahucio e compensación por despido intempestivo, en la fracción que no exceda a lo determinado por el Código de Trabajo.

Referente al punto dos, las multinacionales pueden optar por acogerse a la aplicación de Convenios Internacionales. En la actualidad Ecuador mantiene convenio con los siguientes países:

Tabla 7.
Países con los cuales Ecuador mantiene Convenios para Evitar Doble Imposición

CONVENIOS SUSCRITOS		
América	Europa	Asia
Argentina	Alemania	Corea
Brasil	Bélgica	
Canadá	España	
Chile	Francia	
México	Italia	
Países miembros	Rumania	
Uruguay	Suiza	

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

A continuación, se presenta un resumen del contenido de cada uno de los convenios antes descritos:

Tabla 8.

Resumen del Convenio entre Ecuador y Argentina para evitar la doble imposición en relación con el Transporte Aéreo

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
ARGENTINA	Transporte aéreo	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa/ Aplica al "pool" (explotación en común u organismo internacional de explotación)	0%
	Bienes muebles e inmuebles pertenecientes a empresas de transporte internacional	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa	0%
	pertenecientes al giro del negocio		
	Venta de aeronaves afectadas al transporte internacional	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa	0%
	Las remuneraciones obtenidas en razón de un empleo ejercido a bordo de una aeronave, operada en el transporte internacional,	En el domicilio del empleador	0%
El patrimonio perteneciente a empresas de transporte internacional, que se encuentre afectado directamente al giro específico de dicha actividad,	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa	0%	

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 9.

Resumen del Convenio entre Ecuador y Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la Renta

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
BRASIL	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes	0%
		Residencia fiscal	0%
	Beneficios Empresariales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP. Los gastos deducibles son los estrictamente vinculados a la actividad económica del EP.
	Transporte aéreo, marítimo y fluvial	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa/ Aplica al "pool" (explotación en común u organismo internacional de explotación)	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	En el país que remesa el dividendo	15%
	Intereses	En el Estado que remesa el interés	15%
	Regalías/ servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similar	Uso o de la concesión del uso de marcas de fábrica o de comercio	22%
	Ganancias de capital	En el Estado que realiza el pago	15%
	Actividades profesionales independientes /o por sociedades	En el Estado que realiza el pago	0%
	Profesionales dependientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días de permanencia en el bases, tributa en el país que realiza pago 22%
	Honorarios de Directores	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones y anualidades	En el Estado que realiza el pago	0%
	Retribuciones gubernamentales y pagos de sistemas de seguridad social.	En el Estado que realiza el pago	0%
	Profesores o investigadores	Si la estadia es de hasta dos años	0%
	Estudiantes o aprendices	Sólo por estudios o becado	0%
	Otras rentas no especificadas	En el Estado que realiza el pago	22%

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 10.

Resumen del Convenio entre Ecuador y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria en materia de impuestos a la Renta

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
CANADÁ	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes	0%
		Residencia fiscal	0%
	Beneficios empresariales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP
	Transporte marítimo y aéreo	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa/ Aplica al "pool" (explotación en común u organismo internacional de explotación)	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
		Si controla el 25% del poder de voto	5%
	Dividendos	Otros casos	15%
	Intereses	En el país que remesa interés	15%
		Por uso o concesión de equipos industriales, comerciales o científicos	10%
		Otros casos	15%
	Ganancias de Capital	En el Estado en que reside	0%
	Ss. Personales Independientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días tributa según las normas nacionales
	Ss. Personales dependientes	En el Estado que realiza el pago	22%
	Dirigentes de sociedades	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones y rentas ciertas o vitalicias	Si supera 12.000,00 canadienses	15% sobre exceso
		Rentas vitalicias	15%
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.
	Estudiantes	Manutención	0%
		Sucesiones	15%

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 11.

Resumen del Convenio Ecuador y Chile para evitar la doble tributación y prevenir la evasión tributaria en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio.

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
CHILE	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes	0%
		Residencia fiscal	0%
	Beneficios empresariales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP. No es deducible los pagos a oficina central por honorarios, regalías o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes utilizar patentes u otros derechos, a título de comisión u otros cargos, por servicios concretos prestados o por gestión
	Transporte marítimo y aéreo	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa/ Aplica al "pool" (explotación en común u organismo internacional de explotación	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	Si controla el 25% del poder de voto	5%
	Intereses	Otros casos	15%
	Regalías	En el país que remesa interés	15%
		Uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales y científicos	10%
		Otros casos	15%
	Ganancias de Capital	En el Estado en que reside	0%
	Ss. Personales Independientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días tributa según las normas nacionales
	Ss. Personales dependientes	En el Estado que realiza el pago	22%
	Participaciones de Consejeros	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones	En el Estado que realiza el pago	0%
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.
	Estudiantes	Manutención	0%
	Otras rentas no especificadas	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 12.

Resumen de la Aplicación de convenio para evitar la doble imposición entre Ecuador y México

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
MEXICO	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes Residencia fiscal	0% 0%
	Beneficios Empresariales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP. Los gastos deducibles son los estrictamente vinculados a la actividad económica del EP.
	Navegación marítima y aérea	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa/ Aplica al "pool" (explotación en común u organismo internacional de explotación)	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	En el país que remesa el dividendo cuando se perciban por un banco que sea beneficiario efectivo	5% 10%
	Intereses	En el Estado que remesa el interés	15%
	Regalías	En el Estado que remesa regalías	10%
	Ganancias de capital	En el Estado en que se ubiquen	0%
	Trabajos independientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días de permanencia en el bases, tributa en el país que realiza pago 22%
	Trabajos dependientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días de permanencia en el bases, tributa en el país que realiza pago 22%
	Participaciones de Consejeros	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones y anualidades	En el Estado que realiza el pago	0%
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	0%
	Estudiantes o aprendices	Sólo por estudios o becado	0%
	Otras rentas no especificadas	En el Estado que realiza el pago	22%

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 13.

Resumen del Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal – Comunidad Andina

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
PAISES MIEMBROS DE LA CAN	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes	0%
	Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales.	En el país miembro	Arrendamiento o subarrendamiento, cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros
	Beneficios Empresariales	En el país miembro	0%
	Empresas Relacionadas o Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Beneficios de empresas de transporte	En el país miembro en donde las compañías estén domiciliadas	0%
	Regalías	En el país miembro en donde se tenga el derecho de uso del bien intangible	22% (pago desde Ecuador)
	Intereses	Los intereses provenientes de créditos sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se haya utilizado el crédito	0%
	Dividendos y participaciones	Sólo están gravados por el país miembro en donde está domiciliada la compañía que los distribuye	0%
		En el Estado en que están situados los bienes	0%
	Ganancias de capital	Títulos, acciones y otros valores	En el cual estuvieren registrados al momento de la enajenación (En Ecuador sino es giro de negocio son rentas exentas)
		Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte,	En el país miembro en que está registrado el bien (En Ecuador es considerado ingreso gravable)
	Rentas provenientes de prestación de servicios profesionales	Sólo en el país que realiza el pago de remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, servicios profesionales, técnicos o por servicios personales en general	22% (Pago desde Ecuador)
	Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría	Sólo en el país en que se presta el servicio	22% (Pago desde Ecuador)
	Pensiones y anualidades	Sólo en el país miembro en que se encuentre la fuente productora	Reglas generales de Imp. Rta.
	Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público	En el país en que se efectúa el servicio	22% (sólo a extranjeros no residentes en Ecuador)

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 14.*Resumen del Convenio entre Uruguay y Ecuador para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio y prevenir la evasión fiscal*

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
URUGUAY	Rentas de Bienes Inmuebles	En donde se encuentran físicamente los bienes (las rentas de explotaciones agrícolas o forestales)	22%
	Beneficios Empresariales	Residencia fiscal Si usa establecimiento permanente en el otro estado contratante	0% Sólo tributa en ese país en la parte atribuible a ese EP
	Transporte Marítimo y Aéreo	Los beneficios obtenidos de buques y aeronaves en tráfico internacional tributarán en el Estado de Residencia/ Aplica al "pool" (empresa mixta o en una agencia de explotación internacional)	0%
	Empresas Asociadas	Transporte Interno en un Estado Contratante	22%
	Dividendos	Establecimientos permanentes	22%
	Intereses	Si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante	10% si el beneficiario es una sociedad que al menos posea directamente al menos el 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos 15% Otros Casos
	Regalías	Si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante	15%
	Ganancias de Capital	Si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado contratante	10% por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos. 15% en Otros Casos
	Servicios Personales Independientes	En el Estado en que se ubiquen	22%
	Renta del Trabajo Dependiente	En el Estado que realiza el pago, si supera 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses	22%
	Remuneraciones o Participaciones de Consejeros o Directores	En el Estado que realiza el pago, Cuando la persona tenga una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades en relación a dicha base fija	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago, si supera 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado, las remuneraciones se pagan por, o en nombre de un empleador que sea residente del otro Estado, y son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.	22%
	Pensiones	En el Estado que realiza el pago	22%
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Estudiantes	En el Estado que realiza el pago	22%
	Otras rentas no especificadas	Con el fin de proseguir sus estudios o capacitación	0%
		Rentas que provengan del otro Estado contratante, solo podrán someterse a imposición en ese otro Estado contratante.	22%

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 15.

Resumen del Convenio entre Ecuador Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
ALEMANIA	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes	0%
		Residencia fiscal	0%
	Beneficios Empresariales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP. Los gastos deducibles son los estrictamente vinculados a la actividad económica del EP.
	Buques y Aeronaves	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa/ Aplica al "pool" (explotación en común u organismo internacional de explotación)	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	En el país que remesa el dividendo	15%
		Venta de equipos industriales, comerciales o científicos, o se originan en cualquier clase de préstamos concedidos por un banco	10%
	Intereses	Otros casos	15%
	Regalías	En el Estado que realiza el pago	15%
	Ganancias por enajenación de bienes	En el Estado en que se ubiquen	0%
	Actividades profesionales no dependientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 180 días de permanencia en el bases, tributa en el país que realiza pago 22%
	Profesiones dependientes	En el Estado que realiza el pago	0%
	Miembros de los consejos de administración y vigilancia	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones	En el Estado que realiza el pago	0%
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.
	Maestros, estudiantes y otras personas en formación	Si la estadía es de hasta dos años	0%
		Únicamente como estudiante	0%
		Becas	0%
	Otras rentas no especificadas	En el Estado que está domiciliado	0%

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 16.

Resumen del Convenio entre Ecuador y Bélgica tendiente a evitar la doble imposición y a prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
DERECHO S DE AUTOR	Varios	En donde reside	Depende de cada convenio para evitar la doble imposición
	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes Residencia fiscal	0%
	Beneficios empresariales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP
	Navegación marítima y aérea	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa/ Aplica al "pool" (explotación en común u organismo internacional de explotación)	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	Si reside en otro estado contratante	15%
	Intereses	En el país que remesa interés	10%
	Cánones	Si reside en otro estado contratante	10%
	Ganancias de Capital	En el Estado en que reside	0%
	Trabajos independientes	En el Estado que realiza el pago	22%
BELGICA	Trabajos dependientes	En el Estado que realiza el pago	22%
	Dirigentes de sociedades	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.
	Estudiantes y Practicantes	Sobre manutención Sobre trabajo relacionado a estudios	0% 0% hasta 120.000 francos
	Casos no especificados	Otros casos	0% Beneficios empresariales 22% Trabajos independientes

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 17.

Resumen del Convenio entre la República del Ecuador y España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
ESPAÑA	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes	0%
		Residencia fiscal	0%
	Beneficios Empresariales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP. Los gastos deducibles son los estrictamente vinculados a la actividad económica del EP.
	Navegación Marítima y Aérea	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa/ Aplica al "pool" (explotación en común u organismo internacional de explotación)	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	En el país que remesa el dividendo	15%
	Intereses	Venta de equipos industriales, comerciales, científicos/ venta de mercancías entregadas por una empresa a otra empresa/ financiación de obras de construcción, instalación o montaje.	5%
		En el país que remesa el dividendo	10%
		En el Estado que realiza el pago	10%
	Cánones o Regalías	Derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística	5%
	Ganancias de Capital	En el Estado en que reside	0%
	Trabajos Independientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días de permanencia en el bases, tributa en el país que realiza pago 22%
	Trabajos dependientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días de permanencia en el bases, tributa en el país que realiza pago
	Miembros de Consejos o Directorios	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones	En el Estado que realiza el pago	0%
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.
	Estudiantes	Manutención	0%
	Profesores e investigadores	Ss. enseñanza y no supera los dos años	0%
		Si realiza trabajos de investigación para beneficio propio comercial	22%
Otras rentas no especificadas	En el Estado que está domiciliado	0% - 22%	

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 18.

Resumen del Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y el gobierno de la República de Francia para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
FRANCIA	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes	0%
		Residencia fiscal	0%
	Beneficios empresariales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP. Los ingresos gravables no se calculan sobre el monto total recibido por la empresa en el ejercicio de su actividad, sino sobre el monto de la renta neta.
	Navegación marítima y aérea	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa siempre y cuando exista reciprocidad internacional	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	En el país que remesa el dividendo	15%
	Intereses	Por créditos en venta de equipos industriales, comerciales o científicos, o préstamos concedidos por un banco, financiación de obras públicas;	10%
		Otros casos	15%
	Regalías	En el Estado que realiza el pago	15%
	Ganancias de Capital	En el Estado en que reside	0%
	Ss. Personales Independientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días tributa según las normas nacionales
	Ss. Personales dependientes	En el Estado que realiza el pago	22%
	Honorarios de miembros de la junta directiva	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones	En el Estado que realiza el pago	0%
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.
	Estudiantes	Manutención	0%
	Profesores e investigadores	Ss. enseñanza y no supera los dos años	0%
		Si realiza trabajos de investigación para beneficio propio comercial	22%
	Otras rentas no especificadas	En el Estado que está domiciliado	0% - 22%

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 19.

Resumen del Convenio entre Ecuador e Italiana para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio y para evitar la evasión fiscal

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
ITALIA	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes Residencia fiscal	0% 0%
	Beneficios empresariales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP. Los gastos deducibles son los estrictamente vinculados a la actividad económica del EP.
	Transporte marítimo y aéreo	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa/ Aplica al "pool" (explotación en común u organismo internacional de explotación	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	En el país que remesa el dividendo	15%
	Intereses	En el país que remesa el interés	10%
	Regalías (Cánones)	En el Estado que realiza el pago	5%
	Ganancias de Capital	En el Estado en que reside	0%
	Trabajos independientes	En el Estado que realiza el pago	22%
	Trabajos dependientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días de permanencia en el bases, tributa en el país que realiza pago
	Participaciones de Consejeros	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones	En el Estado que realiza el pago	0%
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.
	Estudiantes	Manutención	0%
	Profesores e investigadores	Ss. enseñanza y no supera los dos años	0%
	Otras rentas no especificadas	En el Estado que está domiciliado (excepto si ejerce actividades con EP)	0%

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 20.

Resumen del Convenio entre Ecuador y Rumania para evitar la doble tributación con respecto a los Impuestos sobre la Renta y el Capital y para la prevención de la Evasión Fiscal

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
RUMANIA	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes	0%
		Residencia fiscal	0%
	Utilidades Comerciales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP. Los gastos deducibles son los estrictamente vinculados a la actividad económica del EP.
	Empresas Transportistas	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	En el país que remesa el dividendo	15%
	Intereses	En el país que remesa el interés	10%
	Comisiones	En el Estado que realiza el pago	10%
	Regalías	En el Estado que realiza el pago	10%
	Ganancias de Capital	En el Estado en que reside	0%
	Ss. Profesionales Independientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días de permanencia en el bases, tributa en el país que realiza pago
	Ss. Personales dependientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días de permanencia en el bases, tributa en el país que realiza pago
	Pagos a miembros de la Junta Directiva	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones	En el Estado que realiza el pago	0%
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.
		Manutención	Hasta \$ 4000,00, sobre exceso se retiene
	Estudiantes	Educación hasta por seis años	0%
	Profesores e investigadores	Ss. enseñanza en Inst. sin fines de lucro y no supera los dos años	0%
	Impuestos al Capital	En donde están los inmuebles	0%
Otras rentas	Sólo en el Estado de residencia	0%	

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 21.

Resumen del Convenio Ecuador y Suiza para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
SUIZA	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes	0%
		Residencia fiscal	0%
	Beneficios Empresariales	Si usa establecimiento permanente en estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP. Los gastos deducibles son los estrictamente vinculados a la actividad económica del EP.
	Navegación Marítima y Aérea	En donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa	0%
	Empresas Asociadas	Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	En el país que remesa el dividendo	15%
	Intereses	En el país que remesa el interés	10%
	Cánones	En el Estado que realiza el pago	10%
	Regalías	En el Estado que realiza el pago	10%
	Ganancias de Capital	En el Estado en que reside	0%
	Trabajos Independientes	En el Estado que realiza el pago	22%
	Trabajos dependientes	En el Estado que realiza el pago	Si supera 183 días de permanencia en el bases, tributa en el país que realiza pago
	Participaciones a Consejeros	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
	Pensiones	En el Estado que realiza el pago	0%
	Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	Reglas generales de Imp. Rta.
	Estudiantes	Manutención	0%
	Análisis o estudios especiales de carácter científico, geológico o técnico, por trabajos y servicios especiales de ingeniería incluidos los planes correspondientes a los mismos, o por asesoría o servicios de consultoría	En el Estado de residencia	0%
Otras rentas	Sólo en el Estado de residencia	0%	

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Tabla 22.

Resumen del Convenio entre la República del Ecuador y la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a Impuestos sobre la Renta.

Convenio	Concepto	Lugar de Tributación	Porcentaje de retención por pagos al exterior
COREA	Rentas Inmobiliarias	En donde se encuentran físicamente los bienes (las rentas de explotaciones agrícolas o forestales)	0%
		Residencia fiscal	0%
	Beneficios Empresariales	Si usa establecimiento permanente en el otro estado contratante	Sólo tributa en ese país pero sólo sobre el ingreso del EP. Los gastos deducibles son los estrictamente vinculados a la actividad económica del EP.
	Buques y Aeronaves	Los beneficios obtenidos de buques y aeronaves en tráfico internacional tributarán en el Estado de Residencia/ Aplica al "pool" (empresa mixta o en una agencia de explotación internacional)	0%
	Empresas Asociadas	Transporte Interno en un Estado Contratante	22%
		Establecimientos permanentes	22%
	Dividendos	Si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante	5 % si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas - partnerships-) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos
			Demás casos, 10%
	Intereses	Si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante	12%
		Si el beneficiario efectivo de los intereses es cualquier entidad pública de ese otro Estado contratante; o	
		Los intereses son pagados en conexión con la venta a crédito de cualquier equipo industrial, comercial o científico y su beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante	0%
	Regalías	Si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado contratante	5% por el uso, o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos.
	Ganancias sobre el capital	En el Estado en que reside	Demás casos, 12%
	Servicios Personales Independientes	En el Estado que realiza el pago, si supera 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses	0%
	Servicios Personales Dependientes	En el Estado que realiza el pago, si supera 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses	22%
	Honorarios de Directores	En el Estado que realiza el pago	22%
	Artistas y Deportistas	En el Estado que realiza el pago	22%
		Financiado con fondos Públicos del país de residencia del artista o deportista	0%
	Pensiones	En el Estado que realiza el pago	0%
		Pensiones pagadas en virtud de regímenes públicos	22%
Funciones Públicas	En el Estado que realiza el pago	22%	
Estudiantes	Con el fin de proseguir sus estudios o capacitación	0%	
Catedráticos y Maestros	Hasta 2 años	0%	
Otras rentas no especificadas	Residencia fiscal	0%	

Fuente Convenios para evitar la doble imposición

Partes relacionadas

El diccionario de términos fiscales, del autor (Baltazar, 2004); señala, “(...) se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en el control de la otra (...)”; en concordancia con el autor, para efectos tributarios se entiende como *partes relacionadas* a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de estas (Asamblea Nacional, 2004).

Las transacciones efectuadas entre partes relacionadas deben realizarse a los precios y condiciones que hubieren sido pactadas en condiciones similares entre empresas independientes (no relacionadas), caso contrario serán sometidas a imposición. (Asamblea Nacional, 2004). Estas actividades son objeto de controles y auditorías que permitan conocer el cumplimiento normativo, señala, (Tapia, 2013): “(...) en relación con las partes relacionadas de la Entidad, ayuda al Auditor a establecer un entendimiento común con los encargados del gobierno corporativo, sobre la naturaleza y resolución de estos asuntos”; adicionalmente, la normativa tributaria considera como partes relacionadas a:

- La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

- Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.
- También se considerarán partes relacionadas a quienes realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Por presunción:

- Transacciones que no se ajusten al principio de plena competencia.
- Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios de otra sociedad.
- Las sociedades en las cuales los mismo socios, accionistas, cónyuges, o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
- Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
- Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país (Presidencia de la República, 2010).

Paraísos Fiscales

Los paraísos fiscales, se han convertido en el objetivo de políticos del momento, para desmejorar la imagen de sus competidores, autores como (Chavegneux, 2006), los define” (...) en un sentido muy general como países en los que unos residentes extranjeros, empresas o personas ricas colocan su dinero, para evitar pagar impuestos en su territorio de origen (...);” otros autores como (Hernández, 2005), señalan los estereotipos de estas islas del Caribe, cuando en realidad, islas como Nauru, son inhabitadas y realmente pobres : “(...) en lo que respecta a Ecuador, se considera como paraísos fiscales a los regímenes tributarios con imposición fiscal menor al 60% de la vigente en Ecuador por el mismo concepto.

(Servicios de Rentas Internas, 2016). Dicho esto, los países considerados como tales pueden observarse en el apéndice D.

La Asamblea Nacional especifica que de acuerdo a los criterios de exclusión, el SRI podrá excluir del listado anterior a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que:

- Mantengan con Ecuador un convenio para evitar la doble imposición vigente que contenga cláusula de intercambio de información o que por aplicación de sus instrucciones internas no logren alegar secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del SRI. No obstante, si a pesar de concretar una o ambas de las condiciones mencionadas, carecen de un intercambio efectivo de información, la calidad de paraíso fiscal no se verá afectada, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente y régimen.
- Establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales.

Los regímenes fiscales preferentes tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, cuando cumplan con cualquiera de las condiciones de que no exista actividad económica sustancial o que la tarifa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga cumpla, para dicho régimen, con los criterios expuestos anteriormente.

Importación de Servicios

Se considera importación de servicios los que presten una persona natural o sociedad no residente o no domiciliada en Ecuador a favor de una persona o sociedad residente o domiciliada en Ecuador, cuya utilización o aprovechamiento tenga lugar íntegramente en el país, aunque la prestación se realice en el extranjero. (Asamblea Nacional, 2004). Los pagos efectuados al exterior por concepto de importación de servicios deben de cumplir con los siguientes requisitos para la deducibilidad de dichos gastos para efectos del cálculo y liquidación del Impuesto a la Renta (Asamblea Nacional, 2004):

- Contar con la factura del exterior.
- Emitir la correspondiente liquidación de adquisición de bienes y prestación de servicios.

- Emitir el comprobante de retención en la fuente de Impuesto a la Renta e IVA.
- Contar con el respectivo comprobante de pago.
- Para fines de sustentar la sustancia económica, la compañía deberá de contar con un informe en el cual se constate que realmente se dio el servicio.
- Cuando se aplican Convenios para Evitar Doble Imposición (CDIs), la normativa tributaria establece como requisito obtener: i) certificado de residencia fiscal para acreditar la residencia del beneficiario del pago y así beneficiarse de la reducción / exoneración de la retención en la fuente de impuesto a la renta y ii) certificado de auditores externos para soportar la deducción del gasto, los cuales se encuentran pendientes de recibirlos del exterior.

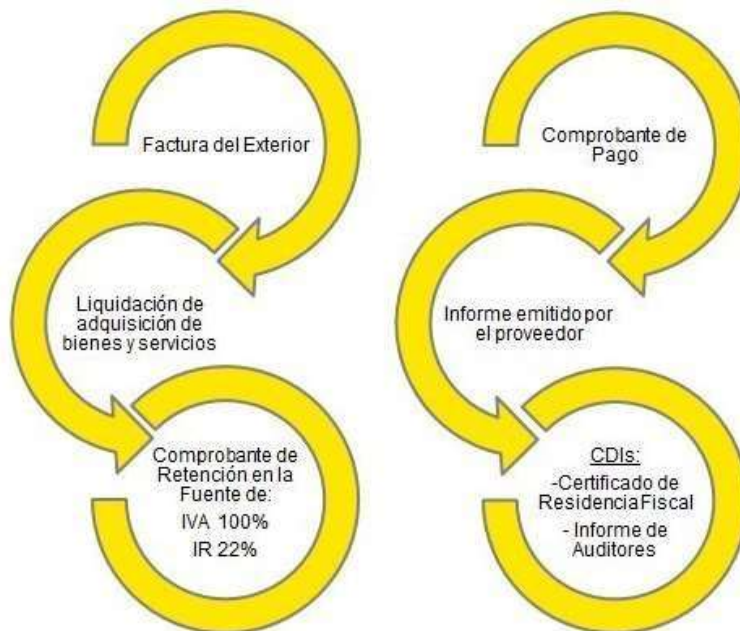


Figura 4. Documentación Soporte al efectuar importaciones de servicios
Fuente Normativa Tributaria.

Metodología

Análisis financiero y fiscal de las estrategias tributarias

Como se señaló en el Capítulo 2, existen consecuencias en la aplicación de estrategias tributarias que de no implementarlas correctamente podrían representar futuras contingencias en los flujos de las compañías. En el presente proyecto de investigación se analizará la aplicación de las siguientes estrategias tributarias:

- Gross up
- Utilización de Convenios para evitar la doble imposición (CVIs)
- Gastos indirectos asignados del exterior y Gastos directos
- Aplicación de Beneficios del COPCI

GROSS UP

Cuando de importación de servicios se trata, las compañías ecuatorianas actúan como agentes de retención por ley; por ende, deberán efectuar los porcentajes de retención sobre los pagos efectuados al exterior. En general, las cantidades a retenerse se calculan a partir del valor neto que se especifica en la factura del exterior. Sin embargo, ciertas compañías del exterior no son partidarias de recibir menor valor del facturado por retenciones de impuestos que se efectúen es por esto que, ciertas compañías cuando desean pagar una cantidad específica establecida en el contrato donde ya se incluyan los impuestos se ven obligados a realizar el *gross up* de la cantidad neta. A fin de comprender la metodología se detalla un ejemplo a continuación:

El porcentaje de retención en la fuente de IR sobre pagos efectuados al exterior no sujetos a CDIs y no domiciliados en paraísos fiscales es del 22%. Sin aplicar *gross up* en el pago de una importación de servicios por USD \$400,000, el valor neto a pagar al proveedor del exterior sería de USD 312,000.

Valor Factura del Exterior	400.000
(-) Retención en la Fuente IR (22%)	<u>(88.000)</u>
Valor a Transferir al exterior	312.000

Aplicando el gross up:

Primero se debe de obtener la base imponible a la que se va a efectuar la retención en la fuente de IR, de tal forma que el valor deducido impuesto me de igual al valor facturado por el proveedor del exterior., Para esto se aplicará la siguiente fórmula:

$$Base Imponible = \frac{Valor\ de\ la\ Factura\ del\ exterior}{(1 - \% Retención\ en\ la\ fuente\ de\ IR)}$$

Obteniendo así, la base imponible de USD 512,821:

Valor determinado para la aplicación del gross up	512.821
(-) Retención en la Fuente IR (22%)	<u>(112.821)</u>
Valor a Transferir al exterior	400.000

En primera instancia, se observa que la Administración Tributaria aumenta la recaudación fiscal al aplicar gross up por USD 24,821; sin embargo, esta modalidad no es reconocida por la Administración Tributaria por cuestiones a analizar en el siguiente capítulo.

Detalle	Gross up	Escenario Normal	
Factura del Exterior	-	400.000	
Valor determinado para la aplicación del gross up	512.821	-	
(-) Retención en la Fuente IR (22%)	<u>-112.821</u>	<u>-88.000</u>	Recaudación del fisco
Valor a Transferir al exterior	400.000	312.000	

Convenios internacionales

A raíz del término de la 2da guerra mundial, entraron en auge los convenios internacionales de colaboración de todo tipo, respecto a este punto, (Rozas, 2011)

Los Convenios para evitar la doble imposición son tratados internacionales bilaterales firmados entre los países con el único propósito de evitar tributación sobre un mismo hecho generador.

Figura 5.
Convenios para evitar doble imposición con Ecuador

Related Countries	Countries	Related Countries	Countries
Belgium	1996 (F)	Belarus	2016 (NF)
Bolivia	2004 (F)	Iran	2011 (NF)
Brazil	1983 (F)		
Canada	2001 (F)		
Chile	1999 (F)		
China (People's Rep.)	2013 (F)		
Colombia	2004 (F)		
France	1989 (F)		
Italy	1984 (F)		
Korea (Rep.)	2012 (F)		
Mexico	1992 (F)		
Peru	2004 (F)		
Romania	1992 (F)		
Singapore	2013 (F)		
Spain	1991 (F)		
Switzerland	1994 (F)		
Uruguay	2011 (F)		

Related Countries	Countries
India	(U)
Japan	(U)
Portugal	(U)
Russia	(U)
United Arab Emirates	(U)

Related Countries	Countries
Germany	(I)
Indonesia	(I)

Related Countries	Countries
Qatar	2014 (R)

Status

(F)=In Force

(NF)=Not In Force

(U)=Under Negotiation

(I)=Initialled

(R)=Ratified

Fuente IBFD

La retención es el deber que tiene el comprador de bienes y servicios, de no dar la estimación completa de la compra al cliente, sino de retener un porcentaje en noción de impuestos. El agente de retención es por lo general quien compra los bienes o servicios. La retención en la fuente tendrá que ejecutarse al instante del pago o crédito en cuenta, lo que ocurra primera instancia empleando los porcentajes establecido por la administración tributaria. Ver Apéndice A. Cuando se aplican convenios para evitar la doble imposición, la normativa tributaria establece que dichos pagos efectuados al exterior deben de sujetarse a la exención o la reducción de los porcentajes de retención de acuerdo a lo acordado con cada uno de los países. Las compañías que se sujeten a la aplicación de los CDIs deberán de cumplir con dos requisitos indispensables:

1. Certificado de residencia fiscal
2. Certificado de auditores independientes.

A partir de abril de 2016, se establecieron límites para la obtención de los beneficios de la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación el cual es veinte fracciones básicas gravadas desgravadas de impuesto a la renta para personas naturales, aplicándose

sobre la suma de todos los pagos y créditos en cuenta (lo que suceda primero), realizados por un mismo agente de retención a un mismo proveedor en un mismo año fiscal, siempre que sean deducibles. En caso de superar el monto máximo, el agente de retención aplicará la retención del 22%.

Certificado de residencia fiscal

La Ley de Régimen Tributario Interno establece respecto a la reducción de los porcentajes de retención establecidos en los convenios la certificación de la residencia de la compañía sujeta a los beneficios del CDI. La acreditación de la residencia fiscal de una persona en otro país o jurisdicción se sustentará con el certificado de residencia fiscal vigente para el período fiscal en análisis emitido por su respectiva autoridad competente, el cual deberá contener la traducción certificada al castellano y autenticación de cónsul ecuatoriano o apostilla (Asamblea Nacional, 2004). Por ejemplo, cuando se efectúa una importación de servicios, normalmente el porcentaje de retención que se efectúa es del 22% (aplica el 35% de retención sobre pagos efectuados a compañías domiciliadas en paraísos fiscales a partir del año 2015). Al aplicar el convenio de doble imposición por pago de regalías con Suiza, el porcentaje de retención que establece el convenio es el 15%, por ende, Ecuador antes de aplicar la reducción de 7% deberá obtener el certificado de residencia fiscal de la compañía domiciliada en Suiza.

Finalmente, la normativa tributaria señala claramente que en el caso de que el contribuyente utilice a un intermediario, ubicado en un país con el cual Ecuador haya suscrito convenios para evitar doble imposición con el fin de realizar una triangulación y beneficiarse de la exoneración de la retención, el SRI podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales que impliquen. El incumplimiento de las obligaciones de efectuar la retención será sancionado con el pago de multas e intereses de mora más el valor de las retenciones que no se efectuaron.

Certificado de auditores independientes

El segundo requisito que establece la normativa tributaria es el certificado de auditores independientes, el cual tiene el objetivo de certificar la deducibilidad del gasto incurrido en Ecuador. La certificación se referirá a la pertenencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y su cuantía y adicionalmente deberá explicarse claramente por que el

pago no constituiría un ingreso gravado en Ecuador. La firma auditora local deberá emitir un informe, el cual justificará los pagos realizados al exterior, dichas certificaciones deberán estar legalizadas ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión. Los auditores locales por lo general cumplen los siguientes procedimientos a fin de certificar gastos efectuados al exterior:

- Mantener reuniones con la administración de la compañía, con el fin de obtener un entendimiento razonable de las operaciones sobre determinado periodo fiscal respecto a la aplicación de un convenio de doble imposición aplicado.
- Entender el proceso de adquisición, cuentas por pagar o desembolsos de efectivo.
- Revisar las facturas emitidas por los proveedores del exterior y que los mismos hayan sido efectuados a nombre de la compañía en revisión.
- Revisar el valor y el beneficiario de los pagos.
- Revisar que la descripción de los pagos efectuados se encuentre comprendida dentro de los contratos suscritos entre las partes y verificar que los mismos se relacionen al giro de negocio de la compañía.
- Revisar el certificado de residencia fiscal del proveedor de los servicios del exterior emitido por la autoridad tributaria de dicho país.
- Verificar a través de la documentación soporte, que dichos gastos y pagos estén registrados en los estados financieros.
- Verificar que los pagos efectuados estén enmarcados dentro de lo que se establece en convenio con el fin de corroborar que dichos ingresos realmente no constituyen ingresos gravados dentro del Ecuador.
- Revisar el informe de los auditores externos donde se certificó los ingresos gravables sobre los servicios recibidos por la compañía.

La ley también menciona que la certificación efectuada por los auditores externos deberá ser emitida en castellano y deberá contener la siguiente información (Presidencia de la República, 2010):

- Datos del beneficiario, detalle del pago y del reembolso en el país (si aplica).
- Fecha de pago o crédito en cuenta. En caso de reembolso se incluirá en el detalle la fecha de realización de los pagos por concepto de costos y gastos efectuados objeto de reembolso.

- Cuantía de gasto y reembolso si aplica
- Descripción uno a uno de los costos y gastos realizados, incluso para el caso de reembolso.
- En caso de gastos indirectos asignados desde el exterior³, se incluirá el método de asignación utilizado y el análisis de los procedimientos previamente convenidos.
- Confirmación de que la revisión efectuada por los auditores externos, fue por la totalidad de los gastos pagados o reembolsados y no fue realizada bajo ningún método de muestreo
- Autenticación del cónsul ecuatoriano más cercano del lugar de emisión.

La certificación por parte de los auditores independientes del país deberá contener al menos:

- Nombre y número de RUC de quien realizó el pago
- Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en Ecuador o en el Exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado
- Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique y verificación de quien recibe el pago es el beneficiario efectivo.
- Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en caso de que aplique.

Gastos indirectos asignados del exterior y gastos directos

Para efectos tributarios se consideran gastos indirectos a aquellos incurridos directamente por algún otro miembro del grupo internacional y asignados al contribuyente, serán deducibles los gastos indirectos asignados por sus partes relacionadas desde el exterior, hasta el 5% de la base imponible para el cálculo de Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. (Asamblea Nacional, 2004).

³ Para efectos tributarios se considera gastos indirectos aquellos incurridos directamente por algún otro miembro del grupo internacional y asignados al contribuyente de conformidad con las regulaciones que establezca el Servicio de Rentas Internas. (Artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno 31-XII-2014)

Respecto a los gastos directos, la sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades ecuatorianas a sus partes relacionadas, no podrán exceder el 20% de la base imponible del IR más el valor de dichos gastos, siempre que estén directamente relacionadas al giro del negocio. (Asamblea Nacional, 2004). Cuando no se determine base imponible, no serán deducibles. Finalmente, el contribuyente en relación al límite establecido para gastos directos podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad.

Aplicación de la metodología

El alcance del trabajo tendrá como propósito conocer el impacto fiscal y financiero de la aplicación de estrategias tributarias aplicadas por Seafood Trading S.A. al 31 de diciembre de 2014, para lo cual realizaremos los siguientes procedimientos:

1. Obtener un buen entendimiento de las operaciones de la compañía, su estado financiero y perspectivas.
2. Recopilación y análisis de la información relacionada con las operaciones y el desempeño financiero de la compañía.
3. Analizar el marco legal e identificar el impacto financiero y tributario de la aplicación de las estrategias tributarias.
4. Analizar las medidas de control implementadas por la Administración Tributaria local.
5. Evaluar el ahorro financiero con la aplicación de las referidas estrategias y demás beneficios.
6. Opinión y comentarios acerca de las posiciones tributarias adoptadas y sus efectos en la transacción.

Debido a la confidencialidad de información de la compañía, los estados financieros utilizados para el análisis fueron multiplicados por un factor para generar cambios en los datos al momento de presentar los respectivos resultados.

Aplicación de estrategias tributarias

En este capítulo se procederá a analizar y evaluar el riesgo tributario y financiero de la aplicación de las siguientes estrategias en SeaFood Trading S.A., al 31 de diciembre 2014.

Análisis de la compañía Seafood Trading S.A.

Antecedentes de la Compañía

Seafood Trading S.A. es una sociedad anónima constituida en Ecuador que mantiene líneas de negocios y operación de creación y cría de larvas, producción de balanceado, empacadora y exportación de camarón. El objetivo principal de la compañía es proveer de camarones congelados a compañías relacionadas para que posteriormente las mismas realicen su venta a consumidores finales. En condiciones normales, la producción de la empacadora de la compañía es estable durante todo el año y proviene tanto de su cosecha propia de camarón (20%) como de la adquisición a proveedores terceros (80%). La planta de procesamiento y empaque de camarón tiene capacidad para más de 4,000 toneladas mensuales y la administración considera que su punto de equilibrio se encuentra entre las 2,500 y 3,000 toneladas mensuales.

Estructura societaria

La Composición del capital accionario de la compañía es la siguiente:

Tabla 23.

Estructura societaria

Accionista	Capital	% Participación	Domicilio fiscal
Accionista 1	26M	99%	España
Accionista 2	1	1%	España
Total	26M	100%	

Fuente Seafood Trading S.A. Información proporcionada por la Compañía

Industria en Ecuador y el mundo

El camarón es el segundo producto no petrolero de mayor exportación, después del banano de Ecuador. A continuación, mostramos un resumen de la evolución de exportación de camarón (fresco, congelado y conserva) en toneladas y miles de dólares:

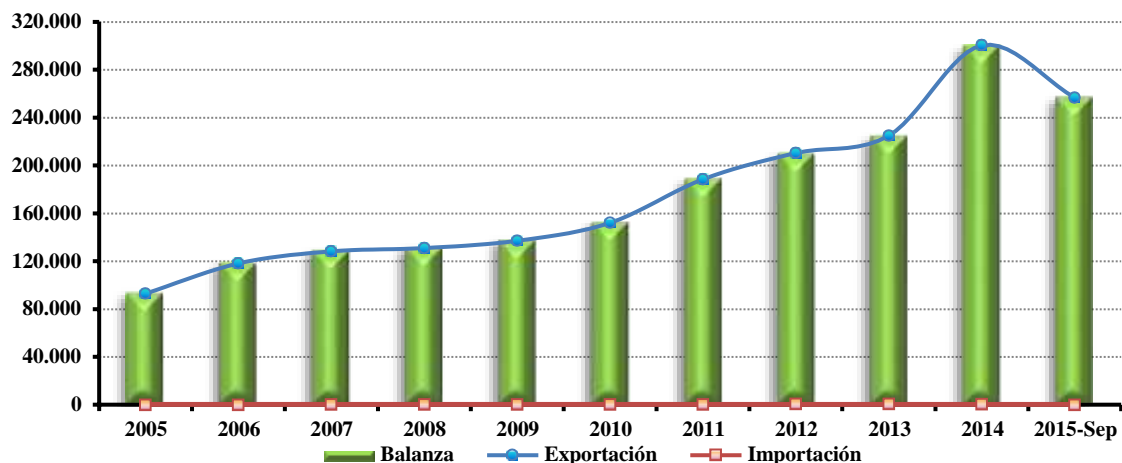


Figura 6. Camarón y sus derivados

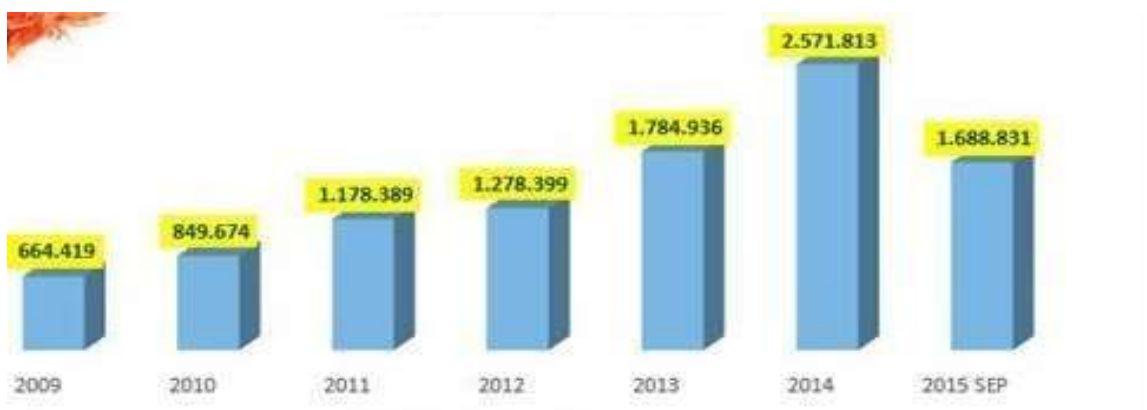


Figura 7. Evolución de las exportaciones de camarón
Fuente: Banco Central del Ecuador <http://www.bce.fin.ec/>

El camarón representa en la actualidad hasta el mes de septiembre del 2015 el 19,33% del total de las ventas no petroleras del Ecuador hacia otros países y es el segundo producto de esta bandeja de exportación. En el año anterior, las ventas de este producto marino representaban el 20,69%. Actualmente en Ecuador hay unas 210.000 hectáreas dedicadas al camarón; de estas el 60% está en Guayas, el 15% en El Oro y el 9% en Esmeraldas. Otro 9% está en Manabí y 7% en Santa Elena. Durante los últimos años, no solo han crecido en número los laboratorios productores de larvas, sino que se encuentran empresas que trabajan en mejoras genéticas para producir larvas más resistentes a enfermedades y de más calidad, la más antigua lleva cinco años.

Las exportaciones de camarón desde el año 2009 hasta el 2015, han mostrado una tendencia de crecimiento, para el término del año 2014 las exportaciones de este producto crecieron un 44,1% comparado con el 2013. El volumen de venta aumentó en un 33,6%, al pasar de 224 toneladas métricas para el total del 2013, a 300 toneladas al finalizar el 2014.

De enero a Julio del 2015 se han exportado 197 TM. La caída de los precios del camarón en mercados internacionales impacta a los exportadores ecuatorianos. En los primeros siete meses del periodo 2015, se vendieron más libras con relación periodo de 2014, pero los ingresos fueron menores. Las exportaciones de camarón a julio 2014 fueron de USD \$ 1.347,6 millones, más las exportaciones para el periodo 2015 fueron de USD \$ 1.345,0 millones, lo cual ocasiona una disminución de USD \$2.6 millones aproximadamente. Esto contrasta con el volumen exportado que subió de 353,2 millones de libras a 406,5 millones de libras. Así lo informó José Antonio Camposano, presidente de la Cámara Nacional de Acuicultura (CNA).

Principales Mercados

Europa, EE.UU. y Asia concentraron el 95% de las exportaciones camaroneras ecuatorianas. A pesar de que estos tres destinos han sido los principales por tradición, en los últimos años se han integrado nuevos mercados modificando el mapa exportador camaronero. El principal destino de las exportaciones no petroleras del Ecuador a septiembre 2015 fue Estados Unidos con una participación del 28.20% del total exportado, seguido por Vietnam con un 7.40%, Colombia con un 7.05% y Rusia con 6.36%. De acuerdo a la figura 8, la compañía realiza el 97% de exportaciones de camarón a sus compañías relacionadas mientras que la diferencia se realiza a compañías no relacionadas.

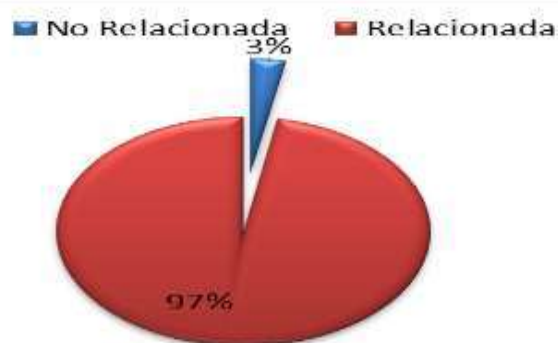


Figura 8. Representación de clientes

Exportación de Camarón

De los principales productos no petroleros de enero al mes de abril 2015 vs 2014 según el Banco Central del Ecuador, el camarón se encuentra en el segundo lugar seguido del banano como se en la figura 8.

Tabla 24

Productos no petroleros

SUBIERON	INCREMENTOTM	INCREMENTO FOB (DÓLARES)	INCREMENTO VALOR UNITARIO (%)
BANANO Y PLÁTANO	188.000	126.500	4,70%
CAMARÓN	15.000	12.050	-25,80%
CACAO Y ELABORADOS	28.000	75.500	-3,60%
TOTAL	231.000	81.500	

Fuente Banco Central del Ecuador

Competidores

Los principales exportadores de camarón en Ecuador son:

Negocios Industriales Real “N.I.R.S.A.”S. A.

Industrial Pesquera Santa Priscila S. A.

Exportadora de Alimentos S. A. Expalsa

Operadora y Procesadora de Productos Marinos Omarsa S. A.

Empacadora Grupo Granmar S. A. Empagran

Empacadora Bilbo S. A. Bilbosa

Los mismos que para la compañía representan una competencia directa en el mercado de terceros, el cual de acuerdo a su total de ingresos representa el 3%, esto debido a que el 97% de ingresos corresponde a ventas de compañías relacionadas.

Evaluación financiera y fiscal de la aplicación de las estrategias tributarias

Para cumplir con su objeto social, la compañía ha firmado contratos de prestación de servicios con compañías en el exterior vigentes para el año 2014, los cual se detallan a continuación:

Contrato de prestación de servicios técnicos de soporte informático, suscrito con Seafood Worldwide Corporation (llamada en adelante “Seafood Corporation”).

Contrato de asistencia técnica, suscrito con Healthyfood Tradind (llamada en adelante Healthyfood)

Contrato adquisición de materia prima, suscrito con Healthyfood.

Con base a los contratos citados, durante el año 2014 se han prestado varios servicios a favor de Seafood Trading, por los cuales se han incurrido en gastos al exterior pagados por la compañía, de acuerdo a los anexos de gastos provistos, un resumen de los mismos:

Tabla 25.
Importación de servicios

				Monto
Proveedor	País de origen	Compañía relacionada	Concepto del servicio	Gastos
SeafoodCorporation	USA	Sí	Soporte Informático	2.056.068
Healthyfood Trading	España	Sí	Soporte Administrativo Fee	1.800.000
				3.856.068

Soporte Informático

Con fecha 1 de enero de 2013, Seafood Trading suscribió contratos para el suministro anual de servicios de soporte informático, con la compañía Seafood Corporation una sociedad de nacionalidad estadounidense con domicilio tributario en Miami. En dichos contratos se establece la prestación de los siguientes servicios de asistencia y soporte informático:

- Soporte técnico en todos los módulos de SAP.
- Mantenimiento preventivo y correctivo al Software y a los desarrollos y programas que lo integran.
- Telecomunicaciones.
- Administración de datos a través del sistema SAP.
- Desarrollo, configuración y parametrización de nuevos servicios en SAP.

Los honorarios a pagar por los servicios descritos vigentes para el año 2014, se pactaron en USD 2,056,068.

Soporte Administrativo

Healthyfood procede a prestar a Ecuador los servicios por concepto de contabilidad y consolidación de cuentas del grupo multinacional. Adicionalmente, Seafood Trading mantiene un contrato con Healthyfood⁴ por distribución de materia prima, en donde se acordó que la compañía pagará el 2% del costo de la materia prima, por concepto de fee por servicios logística.

⁴ Compañía que se encarga de adquirir masivamente materia prima, para luego distribuir a los países miembros del grupo para la producción. Healthyfood, actúa como intermediario entre los proveedores de materia prima y las compañías vinculadas. Healthyfood está estratégicamente domiciliada en uno de los países que más convenios tiene con los diferentes países a fin de evitar doble imposición.

Gross up

Son deducibles los gastos efectuados al exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente. El *gross up* es una aplicación que se pacta en los contratos internacionales, por el que cada una de las partes asume los impuestos que deben pagarse en sus respectivos países, aun cuando estos impuestos debiera pagarlos la contraparte. Las compañías multinacionales se miden por cumplimiento de metas, entre una de ellas es la tasa efectiva de impuesto a la renta. La tarifa de impuesto a la renta para las sociedades en general es del 22%, la cual es fijada de forma nominal; generalmente la tasa nominal no es igual a la tasa efectiva de tributación, la cual se obtiene dividiendo el valor del gasto de impuesto a la renta para la utilidad contable antes de impuesto. A medida que la compañía recae en gastos no deducibles, la tasa efectiva de impuesto va a incrementar. En este sentido, la razón de la aplicación de gross up por parte de las compañías multinacionales, es para evitar un exceso en el pago de IR, puesto que, el asumir impuestos representa gastos no relacionado al giro del negocio, por ende, gastos no deducibles. Para analizar mejor, partimos del supuesto que Seafood Trading, contrató servicios informáticos y administrativos por USD 3,856,068, con la cláusula de gross up⁵, ver la siguiente tabla.

Tabla 26.

Conciliación Tributaria:

Descripción	Escenarios			
	Normal (a)	Asumir Retención (b)	Gross up (d)	Gross up Correcto (c)
Utilidad del Ejercicio	9.394.543	9.394.543	9.394.543	9.394.543
(-) Gastos Importación de Servicio	<u>-3.856.068</u>	<u>-3.856.068</u>	<u>-4.943.677</u>	<u>-4.943.677</u>
Utilidad del Ejercicio	5.538.475	5.538.475	4.450.866	4.450.866
(-) Participación a Trabajadores	-982.463	-982.463	-819.322	-982.463
Gasto no deducible [1]	-	<u>848.335</u>	-----	<u>1.087.609</u>
Base Imponible IR	4.556.012	5.404.347	3.631.544	4.556.012
IR Causado	<u>-1.002.323</u>	<u>-1.188.956</u>	<u>-798.940</u>	<u>-1.002.323</u>
Utilidad Accionistas	3.553.689	3.367.056	2.832.605	2.466.080
Tasa Efectiva de IR	22%	26,10%	22%	28,90%
Gasto Importación de Servicio	3.856.068	3.856.068	4.943.677	4.943.677
Pago de Impuesto Retenido [2]	<u>-848.335</u>	<u>-848.335</u>	<u>-1.087.609</u>	<u>-1.087.609</u>
Pago al Exterior	3.007.733	3.007.733	3.856.068	3.856.068
Recaudación Fisco ([1]*22%)+[2]	848.335	1.034.969	1.087.609	1.326.883

Comparativo de la aplicación del gross up

⁵ A fin de comprender el efecto financiero y tributario, se analizará con el supuesto de contratos celebrados con gross up.

De acuerdo a la normativa tributaria, Seafood Trading debe retener el 22% sobre el valor total de la factura USD 3,856,068 por concepto de IR, lo cual indica que legalmente la compañía debería de retener el valor de USD 848,335. Bajo el escenario normal, observamos que:

- La utilidad a repartir a los accionistas es mayor en relación a aplicar gross up y mayor respecto a asumir las retenciones.
- La tasa efectiva de impuesto a la renta es 22%.
- La recaudación del fisco es menor en relación a asumir la retención o utilizar el gross up.

El asumir la retención representa una carga tributaria adicional para la empresa Seafood Trading, puesto que, la empresa debe incurrir en un gasto adicional, y al ser considerados como gastos no relacionados a la actividad del giro del negocio son no deducibles a efectos de la determinación del IR. Esta es la vía más conservadora a aplicar, en donde no existe riesgo alguno de ser observados por parte de la administración tributaria, puesto que se cumple con todo lo estipulado en la normativa tributaria, siempre y cuando estos costos sean considerados como un gasto no deducible.

En la tabla No. 25, observamos que:

- La tasa efectiva de impuesto a la renta incrementó en 6 puntos en relación a la tarifa nominal (22%), siendo el efecto final de recaudación del fisco USD 1,034,969, es decir, USD 186,633 por gasto no deducible y las retenciones asumidas USD 848,335.
- La utilidad a repartir a los accionistas es menor en relación al escenario normal.

El gross up es una modalidad utilizada entre compañías relacionadas, para enviar dinero al exterior disminuyendo su carga impositiva. Podemos observar que utilizando gross up, la tasa efectiva de impuesto a la renta sigue siendo 22% y que los dividendos a repartir es inferior al escenario normal y a asumir las retenciones, puesto que la compañía está deduciéndose un valor mayor al realmente facturado por el proveedor del servicio, cumpliendo con las formalidades requeridas por la administración tributaria en cuestiones de deducibilidad.

Entre los requisitos para la deducibilidad de dichos gastos, la compañía debe efectuar una liquidación de compra de bienes y prestación de servicio⁶. Luego debe emitir el comprobante de retención para cumplir con la obligación de agente de retención de impuestos. Cabe mencionar que inicialmente el SRI al efectuar auditorías solicitaba únicamente la liquidación de compras y el comprobante de retención y daba como válida la operación, sin embargo, en la actualidad solicita la factura del exterior, y al observar la aplicación del gross up glosa basándose en los siguientes criterios⁷:

Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas gravadas de fuente ecuatoriana. Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la parte no exenta por la ley. Como se muestra en la tabla N.23, se generan diferencias entre los valores que constan en la factura física y la base contabilizada como gasto sobre la cual se calculó la retención del impuesto a la renta, según los comprobantes de retención:

Tabla 27.
Determinación del gasto no deducible

Valores Según Factura			Valores de gastos contabilizados				Valor pagado	Gasto no deducible gross up (A)-(B)
Secuencial	Proveedor	Base Imponible (B)	Secuencial	Base de retención IR registrado como gasto (A)	% Retenido	Retención del Impuesto a la Renta		
XXX	SeafoodCorporation	2.056.068	XXX	2.635.985	22%	579.917	2.056.068	579.917
XXX	Healthyfood Trading	1.800.000	XXX	2.307.692	22%	507.692	1.800.000	507.692

Fuente Acta de determinación

La diferencia entre el monto del gasto que consta en las facturas y los valores según libros contables se debe a que la compañía, para realizar el pago al exterior, adoptó un sistema de ingreso neto por lo que asumió la retención en la fuente (gross up), por lo tanto se ajusta la base imponible para el cálculo de la retención. Las retenciones asumidas por el contribuyente fueron consideradas como un gasto deducible del impuesto a la renta, cuyo valor asciende a USD 197,436. Dichas retenciones se originaron en la prestación de un servicio por parte de proveedores del exterior, por consiguiente la retención constituía

⁶ Cuando se trata de importación de servicios, a fin de liquidar las retenciones en la fuente de impuesto a la renta e IVA, se debe de emitir una liquidación de compra de bienes y prestación de servicios, en donde se deberá de efectuar por el valor que se presenta en la factura del exterior.

⁷ Sustentación de la Administración tributaria tomada de un acta de determinación, el cual fue adecuado al ejemplo citado utilizando los criterios expuestos.

crédito tributario para éstos. Según establece el artículo 10 de la LORTI, son deducibles los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos, condición que no se cumple en el presente caso. Adicionalmente, en derecho tributario rige el principio de legalidad, esto es, las actuaciones están limitadas a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico tributario el cual, en el ejercicio económico 2014, no contempla la deducibilidad de retenciones en la fuente por pagos al exterior asumidas por el propio agente de retención.

En este sentido es pertinente señalar que, de conformidad con el artículo 39 de la LORTI, el contribuyente residente en Ecuador tiene la obligación de actuar como agente de retención (22% de pagos al exterior); sin embargo, en caso de considerar pertinente asumir la retención en la fuente que debía efectuarse, ésta no podría considerarse como un gasto deducible del impuesto a la renta. Con estos fundamentos, la administración tributaria determina que la compañía asumió como costos la retención en la fuente por \$1,087,609; por lo tanto, la Administración tributaria desconoce este valor como parte de los gastos del año.

A fin de evaluar la contingencia Tributaria al 31 de diciembre de 2015, de no considerar gasto no deducible por el exceso pagado, se detalla lo siguiente:

Gato no deducible	1,087,609	
Impuesto a la Renta (22%)		239,274
Multa (20%)		47,855
Interés		19,195
Total Contingencia		306,323

Tabla 28.
Tasas de interés por tiempo de retraso.

Detalle del cálculo		
No.	Períodos de retraso	Tasas de Interés
1	17/04/2015 - 16/05/2015	0,91%
2	17/05/2015 - 16/06/2015	0,91%
3	17/06/2015 - 16/07/2015	0,91%
4	17/07/2015 - 16/08/2015	1,09%
5	17/08/2015 - 16/09/2015	1,09%
6	17/09/2015 - 16/10/2015	1,09%
7	17/10/2015 - 16/11/2015	1,01%
8	17/11/2015 - 16/12/2015	1,01%
Total		8,02%

Fuente Servicio de Rentas Internas

Cabe mencionar, que el tiempo de prescripción es de tres años contados a partir de la fecha de exigibilidad de la declaración.

Convenios para evitar la doble imposición

Una forma de obtener ahorro fiscal mediante la utilización de CDI's a nivel mundial es creando una compañía domiciliada en un país que tenga convenio con la mayoría de los países con el objeto de realizar transacciones y obtener los beneficios tributarios establecidos en los convenios. La estrategia tributaria aplicada por Seafood Trading, consiste en la constitución de una compañía en el exterior proveedora de alimentos para el camarón en todas sus fases de crecimiento a sus relaciones domiciliadas en diferentes partes del mundo. De acuerdo a lo mencionado en los antecedentes de la compañía, Seafood Trading se encarga de criar larvas de camarón para finalmente exportarlos a su relacionada domiciliada en España, la cual se encarga de distribuirlos a los consumidores finales.

El proceso de compras puede dar origen a la economía de escala: si una empresa compra por volumen, los proveedores suelen conceder grandes descuentos a través de contratos a largo plazo. Por ende, la estrategia a nivel del grupo multinacional, se da cuando la compañía proveedora de materia prima e insumos adquiere masivamente y obtiene grandes descuentos, distribuyendo luego a sus relacionadas cobrándoles un fee por las gestión de logística, en donde, aplicando convenios para evitar doble imposición, la tasa de retención de impuesto a la renta se reduce muchas veces del 22% al 0% dependiendo los porcentajes pactado con los países en cuestión. He ahí el beneficio tributario y financiero ahorro en la adquisición de materia prima e insumos y adicionalmente la aplicación del convenio sobre el fee.

El principal objetivo de optar por la aplicación de los convenios en relación a la importación de servicios es que a nivel del grupo multinacional, no se tribute dos veces (país proveedor y país beneficiario final). Tal como se observa, el grupo multinacional se beneficia tanto por bajos costos en la adquisición de materia prima y por no retención de impuesto a la renta en el cobro del fee por el servicio de distribución. A partir del año 2016, se estableció el límite de 20 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta para las personas naturales⁸ para la aplicación automática de los beneficios previstos en los

⁸ USD 11,170 para el año 2016

convenios, es decir, que por montos menores a \$223,400 no es necesario obtener el certificado de auditores externos. Una vez superado el límite, el agente de retención deberá obtener dicho informe y efectuar la retención del 22% sobre el exceso. De acuerdo a la normativa tributaria, los agentes de percepción podrán solicitar devolución de los importes retenidos. Finalmente, se debe considerar que realizar triangulaciones⁹ a efectos de tomarse los beneficios estipulados en los convenios está penado por ley, por lo que en caso de auditoría por parte del Servicio de Rentas Internas la compañía tendrá que pagar las retenciones no efectuadas más el 20% del monto que se dejó de pagar (multa) e intereses.

Comparación del efecto en impuestos en transacciones con y sin convenios

Del análisis antes expuesto, podemos concluir lo siguiente respecto al ejemplo citado para el estudio

- Aplicando el convenio para evitar doble imposición, el grupo multinacional ahorra \$848,335. Cabe mencionar que los costos en obtener los requisitos establecidos en la ley para la utilización de dichos convenios oscilan entre \$8,700 a \$10,000 por país por concepto de informe de auditores externos y certificado de residencia fiscal (costos notariales, legales, tasas y trámites).
- A partir del año 2016 en adelante, en caso de que la transacción supere las 20 fracciones básicas, la compañía debe obtener el informe de auditores externos y efectuar la retención del 22%, sin embargo, el sujeto retenido podrá solicitar la devolución de las retenciones.

Tabla 29.

Efecto financiero e impuesto del grupo Multinacional

	Convenio		Sin convenio
	Hasta el 31 de diciembre 2015	A partir de enero 2016	
Importación de servicios	3,856,068		
Tarifa de IR en Ecuador (22%)	-	848,335	848,335
Tarifa de IR en USA (35%)	719,624	719,624	719,624
Tarifa de IR en España (30%)	540,000	540,000	540,000

⁹ Para efectos del presente documento se considera triangulación cuando una compañía residente en Ecuador utiliza un intermediario el cual es un país que mantiene CDIs con Ecuador a fin de adquirir servicios que presta otra compañía domiciliada en otro país no sujeto a convenio.

El monto máximo para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los convenios sin necesidad de la adquisición del informe de auditores externos es 20 fracciones básicas gravadas con tarifa 0% de IR para personas naturales, es decir, \$223,400, caso contrario el agente de retención deberá aplicar la retención del 22%. Cabe mencionar que el sujeto retenido podrá presentar una solicitud de devolución por las retenciones que le hubieran efectuado.

Cabe mencionar que es necesario que los gastos sean deducibles para la obtención de los beneficios automáticos, caso contrario se deberá obtener el informe de auditores externos.

Gastos Indirectos asignados del exterior y gastos directos

Los gastos indirectos son aquellos incurridos directamente por algún otro miembro del grupo internacional y asignados al contribuyente. Por otro lado, los gastos directos son aquellos adquiridos directamente por una de las compañías para su propio beneficio, en donde, se suscribe directamente el contrato con el proveedor del servicio. Un ejemplo: se consideraría un gasto indirecto si la relacionada paga por un servicio por un curso dictado por un profesional reconocido mundialmente en el exterior al cual todas sus relacionadas enviaran representantes, si la relacionada principal distribuye el costo en relación a total de países participantes se considera un gasto indirecto, al contrario si la relacionada distribuye ese costo en función al número de asistentes por cada país, esto podría considerarse un gasto directo, puesto que existe evidencia de que el servicio fue prestado en proporción a los participante de cada empresa. Entre los controles que ejerce la administración tributaria en relación de identificar si son gastos directos o indirectos y la deducibilidad de los mismos tenemos:

Solicitud de contratos: usualmente cuando de gastos indirectos se trata la matriz es quien suscribe contratos y distribuye los costos. Con la finalidad de sustentar la esencia económica de los pagos efectuados, la compañía deberá contar con documentos que respalden el motivo de dichas transacciones. En este sentido, en caso del contrato por concepto de servicios técnicos (servicios de consultoría y contabilidad) la compañía podrá argumentar que los pagos son en virtud de una política del grupo que establece la administración de las distintas regiones con base en un país específico, la política debiera expresar la razón por la cual se distribuyen los costos entre las compañías relacionadas con la finalidad de dar soporte a las transacciones de que de esta se deriven.

En sentido contrario, en caso de que la compañía decida facturar dichos gastos como servicios, deberá contar con los contratos con su relacionada que justifiquen la sustancia (objeto) sobre la cual se realizarán los pagos. En este sentido, dichos contratos deberán contener cláusulas que contengan una especificación del precio, servicios y la forma de cumplir con dichas prestaciones, formas de pago permitidas, tratamiento de los impuestos derivados de dicho contrato.

Entre otros soportes de certeza de los servicios esta la emisión de informes técnicos, mails, reportes o algún documento que certifique la prestación de servicio. Los servicios técnicos, administrativos y de consultoría con partes relacionadas deben involucrar la aplicación principal de un conocimiento, experiencia o habilidad de naturaleza especializada. Para el cálculo de la deducibilidad de los costos existen límites establecidos en la normativa tributaria. Para el caso de los gastos indirectos se considera el 5% de la base imponible de IR más la sumatoria de dichos gastos; mientras que para las regalías, servicios técnicos, administrativos, consultoría y similares se considera el 20% de la base imponible de IR más la sumatoria de dichos gastos (SRI, 2015).

De acuerdo al ejemplo en estudio:

Proveedor	País de origen	Compañía relacionada	Concepto del servicio	Monto	
				Gastos	Directo Indirecto
Seafood Corporation	USA	Sí	Soporte Informático	2.56.68	Indirecto
	España	Sí	Soporte Administrativo Fee	1.800.000	Directo
				3.856.068	

- **Soporte Informático:** Se considera gasto indirecto puesto que la matriz adquirió dicho servicio por USD 10,280,340 a ser distribuido equitativamente entre las 3 compañías vinculadas, correspondiendo USD 2,056,068 a cada país. Al no justificar la forma de distribución de los costos es considerado gasto indirecto, sujeto al límite del 5%.
- **Soporte Administrativo y fee por distribución de materia prima:** Gastos directos puesto que Seafood Trading adquirió directamente los servicios para su beneficio.

De acuerdo a lo antes mencionado, se realizó el siguiente cálculo con el objetivo de determinar si existe exceso en relación a los límites establecidos por la normativa tributaria:

Tabla 30.

Efecto financiero y tributario del exceso en los límites establecidos (Gastos directos e indirectos del exterior)

Cálculo del Impuesto a la Renta:	
Utilidad del Ejercicio (a)	5.538.475
15% Participación a Trabajadores (b)	-830.771
Gastos no deducibles (c)	-
Gastos no deducible Exceso Límite gastos indirectos (d)	1.717.879
Gastos no deducible Exceso Límite gastos directos (e)	498.459
Base Imponible de Impuesto a la Renta	6.924.042
IR 22%	1.523.289
Tasa Efectiva de IR	32,36%
	6.763.772
Base Imponible para el cálculo del límite de Gastos indirecto (a+b+c+[1])	
Límite 5% [2]	338.189
Total Gastos Indirecto [1]	2.056.068
Exceso (GND) [1]- [2]	1.717.879 (d)
Base Imponible para el cálculo del límite de Gastos directos (a+b+c+[2])	6.507.704
Límite 20% [3]	1.301.541
Total Gastos Indirecto [4]	1.800.000
Exceso (GND) [3]- [4]	498.459 (e)

Tal como se puede observar, los gastos indirectos representan mayor carga tributaria y por ende mayor salida de recursos, puesto que el porcentaje para el cálculo de límite es menor. Es por ello, que las compañías multinacionales deben tratar de efectuar pagos al exterior en donde se establezcan criterios sustentables que determinen que dichos pagos son gastos directos. El efecto financiero respecto a la tasa efectiva de impuesto, depende de la deducibilidad de los gastos, es decir, que si aplicando los límites antes mencionados se obtiene un gasto no deducible, la tasa efectivo de impuesto va a incrementar; en el ejemplo citado se denota que de la tasa nominal del 22% de IR ascendió a 32,36%, representando mayor salida de flujos monetarios.

COPCI

El Código Orgánico de la Producción (COPCI) presenta diferentes incentivos tributarios implementados por el gobierno ecuatoriano en el año 2010 para atraer la inversión extranjera al país. Uno de los principales incentivos es la exoneración de Impuesto a la Renta durante 10 años para las sociedades que se constituyan a partir del año 2015 incluyendo a las recientes sociedades que se constituyen por sociedades existentes, con la finalidad de crear inversiones productivas, siempre y cuando se encuentren dentro de los sectores prioritarios determinados por el gobierno y fuera de las ciudades de Quito y Guayaquil. Otra de las herramientas más importantes del COPCI son las Zonas Económicamente Deprimidas (ZEDES), las que pueden ser de tres tipos:

- De actividades de transferencia y desagregación de tecnología e innovación.
- Operaciones de diversificación industrial dirigidas a la exportación de bienes, en el lugar se logrará crear el mejoramiento del activo, como: producción, transformación, reparación de bienes con fines de exportación y de sustitución de importaciones principalmente.
- Creación de servicios logísticos: confinamiento de carga para la ordenar, consolidar, etiquetar, y demás procesos, utilización de terminales internos de carga, mantenimiento de naves, aeronaves o transporte terrestre de bienes de transferencia tecnológica, de desarrollo industrial para la exportación y logísticas.

Estas zonas se constituirán mediante autorización del Consejo Sectorial de la Producción, y las personas y medios de transporte que ingresen a las mismas estarán sujetas a vigilancia de la administración aduanera, dentro de las pocas ZEDES establecidas en Ecuador a partir de la emisión de la normativa, se encuentran:

- La Petroquímica Eloy Alfaro estará ubicada a 25 km de la ciudad de Manta y a 7 km de la población denominada El Aromo, contribuye a una estrategia de transformación, ya que aquí operará la Refinería del Pacífico que procesara alrededor de 300 mil barriles de petróleo por día y sustituirá la importación de combustibles, lo que permitirá cumplir la demanda del mercado ecuatoriano.

- Ciudad del Conocimiento Yachay la cual es un área geográfica delimitada dentro del territorio nacional considerando condiciones tales como: preservación del medio ambiente, territorialidad, potencialidad de la localidad, servicios básicos, infraestructura vial, conexión con otros lugares, entre otros. La misma fue calificada como un destino aduanero sujeto a un tratamiento especial de comercio exterior, tributario y financiero.

Realizando un análisis, tanto a los beneficios tributarios como al COPCI el objetivo de esta normativa es el de proteger la producción nacional, atraer inversionistas, impulsar la diversificación de la matriz productiva para así ser reemplazar las importaciones, incrementar las exportaciones, y por sobre todo mejorar la productividad del país, a pesar de aquello, estas iniciativas no han contribuido significativamente con un propósito fundamental como es el de incrementar la inversión extranjera en el país, como se puede apreciar en la figura 9.

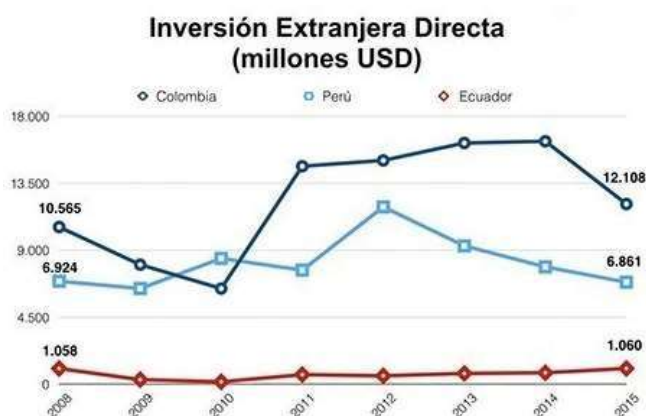


Figura 9. *Inversión extranjera directa 2008 - 2015*

Fuente tomada de Comisión Económica para América Latina y El Caribe (CEPAL)

La estrategia tributaria en este caso aplicaría si el objetivo de la multinacional es incrementar su mercado a través de la creación de una nueva fábrica, que permita el crecimiento de las ventas internacionales al usar las plantas con beneficios tributarios como una base de producción para exportar bienes a otros mercados internacionales. A través de este tipo de estrategia, un fabricante puede limitar su participación en los mercados internacionales dejando que los mayoristas extranjeros con experiencia en las importaciones asuman por completo las funciones de distribución y mercadotecnia en sus países o regiones del mundo e inclusive, en caso de ser exitosa la estrategia la compañía puede llegar a

establecer sus propias organizaciones de distribución y ventas en algunos o en todos sus mercados foráneos, partiendo como punto de fábrica la planta en Ecuador. La estrategia anteriormente mencionada sería totalmente competitiva siempre y cuando los costos de fabricación en Ecuador sean más bajos que el de los países donde la competencia tenga sus plantas.

Además existen otras formas de modalidades como Greenfield o Campo Verde que trata que las empresas extranjeras establezcan subsidiarias en el país y a su vez inicien nuevas operaciones, a continuación se detalla dicha modalidad.

Modalidad Greenfield

En el 2014 bajo la modalidad Greenfield Ecuador obtuvo \$31 millones en inversión extranjera directa, ingresando al país empresas como Laboratorios Chalver e Industrias Cadi de Colombia; Salpa Ecuador de Francia; Global Pet de Brasil y ILP Logistics de Uruguay. (El Universo, 2015)

Las empresas que ingresan bajo esta modalidad son aquellas que realicen construcciones de instalaciones nuevas, fusiones o adquisiciones y que la inversión extranjera directa se establezca en una actividad ya existente o a su vez en operaciones industriales nuevas o mercantiles sin experiencia previa. Estas empresas son capaces de obtener incentivos tributarios y no tributarios de acuerdo a lo establecido en el COPCI. Uno de los beneficios es la exclusión del anticipo del SRI por el lapso de cinco años, lo que hace que empresas extranjeras se sientan atraídas a invertir en el país.

Los beneficios tributarios son una estrategia para atraer mayor inversión extranjera, ya que motivan a las compañías del exterior a establecer empresas de desarrollo y producción en el país, que ayuden a obtener un mayor cambio en la matriz productiva logrando el crecimiento del capital humano, especializándolo en el desarrollo de productos, lo que a futuro nos ayudará a convertirnos en un país competitivo en exportaciones de productos terminados.

Conclusiones

Como la evidencia obtenida muestra, las empresas utilizan diversas estrategias para optimizar sus finanzas mediante mecanismos de eficiencia tributaria como son los convenios para evitar la doble imposición y el gross up. Tener claro estos conceptos permite aprovechar todas las ventajas otorgadas por estas herramientas al momento de realizar los estados financieros. Debido a los costos y riesgos que conlleva aplicar el gross up, la estrategia ideal y de hecho la más aplicada por los grupos multinacionales es la utilización de convenios, puesto que con ello se evita pagar doble impuestos sobre una misma transacción adicionando que los costos asociados son menores en relación a asumir impuestos.

Otro pro es que por cuestiones de metas fijadas a nivel de grupo, la tasa efectiva de impuesto siempre va a ser menor, puesto que el aplicar gross up correctamente o asumir la retención conlleva a que ésta incremente y por ende representa salida de efectivo, tal como se analiza en la tabla 31.

Tabla 31.
Efectos financieros y tributarios

Concepto	Retención Asumida	Gross up (✘)	Gross up (✓)	Convenio	Sin convenio (*)
<u>Efecto en Flujos:</u>					
Retenciones	848.335	1.087.609	1.087.609	-	848.335
<u>Efecto en Impuestos:</u>					
Deducible					
Importación de servicios - Servicios Informáticos	2.056.068	2.635.985	2.056.068	2.056.068	2.056.068
Importación de servicios - Servicios Administrativos	1.800.000	2.307.692	1.800.000	1.800.000	1.800.000
Costos asociados a la aplicación de convenios				17.400	
Gasto no deducible					
	848.335	-	1.087.609	-	-
<u>Efecto en participación a trabajadores:</u>					
	(982.463)	(819.322)	(982.463)	(982.462)	(982.462)

(*) Los gastos son deducibles siempre que se efectúe la retención en la fuente de IVA e IR.

(✘) Gross up aplicado de forma incorrecta (común de las empresas multinacionales). *Ver análisis Tabla 25*

(✓) Correcta aplicación de gross up. *Ver análisis Tabla 25*

El tema de los convenios de doble imposición debe ser manejado con mucha cautela. Si bien es cierto que las empresas aprovechan los beneficios de la ley para obtener exoneraciones o descuentos en los impuestos, la Administración Tributaria sanciona severamente cuando detecta estas aplicaciones incorrectas de la normativa obligando a pagar los valores reales adeudados más multas e intereses; sin mencionar que, dependiendo del caso, podría ser considerado como fraude fiscal llevando a sanciones más severas. Sin embargo, bajo las condiciones correctas, los convenios de doble imposición son una herramienta muy útil para las finanzas de las empresas. Otro aspecto a considerar es la determinación de la tasa efectiva de impuesto mediante el correcto control mensual de los gastos directos e indirectos; el objetivo es buscar que los gastos no excedan los límites establecidos y de esta forma la tasa efectiva de impuesto no se incremente.

Finalmente, respecto a los beneficios establecidos en el COPCI, aún con los incentivos tributarios, la creación de una ZEDE para una multinacional no es atractiva, principalmente por las regularizaciones existentes. Para la empresa Seafood Trading no aplicaría los beneficios, puesto que la compañía ya cuenta con una planta de producción y un negocio en marcha por lo que no se podría considerar de ninguna manera una inversión nueva. En la tabla 32 se observa el resumen de efectos financieros y tributarios de la aplicación de estrategias tributarias.

Tabla 32

Resumen de efectos financieros y tributarios de la aplicación de estrategias tributarios

Concepto	Retención Asumida	Gross Up (✕)	Gross Up (✓)	Convenio	Sin convenio (*)	Gasto Indirecto / indirectos(**)
Utilidad del ejercicio antes del registro del gasto de importación de servicio	9.394.543	9.394.543	9.394.543	9.394.543	9.394.543	9.394.543
(-) Costo de Importación	(3.856.068)	(4.943.677)	(4.943.677)	(3.856.068)	(3.856.068)	(3.856.068)
Utilidad del Ejercicio	5.538.475	4.450.866	4.450.866	5.538.475	5.538.475	5.538.475
Cálculo de Participación a Trabajadores:	5.538.475	4.450.866	4.450.866	5.538.475	5.538.475	5.538.475
(+) Liberalidades	1.011.278	1.011.278	2.098.887	1.011.278	1.011.278	1.011.278
Base Imponible para PT	6.549.753	5.462.144	6.549.753	6.549.753	6.549.753	6.549.753
15% Participación a Trabajadores	982.463	819.322	982.463	982.463	982.463	982.463
<u>Cálculo de los Límites 5% y 20%</u>						
Cálculo del Impuesto a la Renta:						
Utilidad del Ejercicio	5.538.475	4.450.866	4.450.866	5.538.475	5.538.475	5.538.475
15% Participación a Trabajadores	(982.463)	(819.322)	(982.463)	(982.463)	(982.463)	(982.463)
Gastos no deducible	848.335	-	1.087.609	-	-	-
Gastos no deducible Exceso Límite gastos indirectos	-	-	-	-	-	1.717.879
Gastos no deducible Exceso Límite gastos directos	-	-	-	-	-	498.459
Base Imponible de Impuesto a la Renta	5.404.347	3.631.544	4.556.012	4.556.012	4.556.012	6.772.350
IR Causado	1.188.956	798.940	1.002.323	1.002.323	1.002.323	1.489.917
Tasa efectiva de IR	26,10%	22%	28,90%	22%	22%	32,70%

(*) Gasto deducibles asumiendo que se realizado las correspondientes retenciones

(**) Análisis efectuado bajo el escenario de aplicación de convenio para evitar la doble imposición

Bibliografía

- Asamblea Constituyente. (29 de Diciembre de 2007). *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador*. Quito, Ecuador.
- Asamblea Nacional. (17 de Noviembre de 2004). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito, Ecuador: Fecha de emisión: 21 de Octubre de 2004.
- Asamblea Nacional. (29 de Diciembre de 2010). *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. QUITO, Ecuador.
- Asamblea Nacional. (10 de Febrero de 2014). *Código Orgánico Integral Penal*. Quito, Ecuador: Fecha de emisión: 28 de enero de 2014.
- Baltazar, F. (2004). *Diccionario de términos fiscales*. México: Isef.
- Camargo, D. (2008). *Actividades económicas y tributarias*.
- Chavegneux, C. (2006). *Los Paraísos Fiscales*. Paris: el viejo topo.
- Congreso Nacional. (14 de Junio de 2005). *Código Tributario*. Quito, Ecuador: Fecha de emisión: 10 Mayo 2005.
- Congreso Nacional. (14 de Junio de 2005). *Código Tributario*. Quito, Ecuador: Fecha de emisión: 10 de Mayo de 2005.
- Diario El Telégrafo. (25 de Julio de 2015). *El Telégrafo*. Recuperado el 5 de Septiembre de 2015, de <http://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/economia/8/cargill-anuncia-que-invertira-30-millones-en-ecuador>
- Erhard, M. (2000). *Finanzas Corporativas*. CENGAGE.
- Ernst&Young. (Abril de 2015). *Informe de Auditoría*. Guayaquil: Superintendencia de Compañías. Recuperado el 4 de Mayo de 2015, de <http://archivo.cepal.org/pdfs/2007/S0700049.pdf>
- Franco, A. (2000). *Las Empresas Multinacionales Latinoamericanas*. Bogotá: TM EDITORES.
- Galindo, J. (2014). *Tributación de personas morales y personas físicas*. Mexico: Patria.
- Gligo, N. (Febrero de 2007). *Políticas activas para atraer inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe*. Recuperado el 23 de Julio de 2015, de CEPAL: <http://archivo.cepal.org/pdfs/2007/S0700049.pdf>
- Grupo Pescanova. (s.f.). *Grupo Pescanova*. Recuperado el 34 de Marzo de 2015, de <http://www.pescafina.com/>
- Hernández, J. (2005). *Los Paraísos Fiscales*. Madrid: AKAL.

- Jiménez, J. P. (2009). *Macroeconomía del desarrollo*. Santiago: Cepal.
- Molinas, J. (2000). *Impacto Social y Laboral de las empresas multinacionales*. Ginebra: oit.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico . (2002). *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF).
- Pires, M. (s.f.). *Ideprocop*. Recuperado el 28 de Febrero de 2015, de Evasión, Elusión y Economía de Opción en el ámbito tributario:
[http://www.ideprocop.com/cursos/EVASI+%C3%B4N,%20ELUSI+%C3%B4N%20Y%20ECONOM+%C3%ACA%20DE%20OPCI+%C3%B4N.%20Mario%20Pires%20\[Modo%20de%20compatibilidad\].pdf](http://www.ideprocop.com/cursos/EVASI+%C3%B4N,%20ELUSI+%C3%B4N%20Y%20ECONOM+%C3%ACA%20DE%20OPCI+%C3%B4N.%20Mario%20Pires%20[Modo%20de%20compatibilidad].pdf)
- Presidencia de la República. (8 de Junio de 2010). Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Quito, Ecuador.
- Presupuesto, S. d. (2015). *Justificativo proforma presupuesto General del Estado 2015*. Quito: Ministerio de Finanzas.
- Real Academia Española. (s.f.). *Real Academia Española*. Recuperado el 23 de Noviembre de 2015, de <http://dle.rae.es/?id=GxPofZ8>
- Rozas, S. (2011). *Negocios Internacionales*. Bogotá: ECOE.
- Sebastián, C. S. (28 de 11 de 2015). *Racionalidad Ltda*. Recuperado el 30 de 1 de 2016, de <https://racionalidadltda.wordpress.com/2015/11/28/que-tan-atractivas-son-las-multinacionales/>.
- Servicio de Rentas Internas. (s.f.). *Servicio de Rentas Internas*. Recuperado el 19 de Enero de 2015, de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/67>
- Servicios de Rentas Internas. (2016). *REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y REGÍMENES O JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICIÓN* . Quito: Servicios de Rentas Internas.
- Tapia, C. (2013). *Fundamentos de Auditoría*. México: IMCP.
- Vodusak, Z. (2002). *Inversion Extranjera en América Latina*. Washington: BID.

Apéndice A. Porcentajes de Retención en la Fuente de IR 2015

Tabla A1

Porcentajes de Retención en la Fuente de Impuesto a la Renta 2015

DETALLE DE PORCENTAJES DE RETENCION EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA CONFORME LA NORMATIVA VIGENTE	Porcentajes vigentes
Honorarios profesionales y demás pagos por servicios relacionados con el título profesional	10
Servicios predomina el intelecto no relacionados con el título profesional	8
Comisiones y demás pagos por servicios predomina intelecto no relacionados con el título profesional	8
Pagos a notarios y registradores de la propiedad y mercantil por sus actividades ejercidas como tales	8
Pagos a deportistas, entrenadores, árbitros, miembros del cuerpo técnico por sus actividades ejercidas como tales	8
Pagos a artistas por sus actividades ejercidas como tales	8
Honorarios y demás pagos por servicios de docencia	8
Servicios predomina la mano de obra	2
Utilización o aprovechamiento de la imagen o renombre	10
Servicios prestados por medios de comunicación y agencias de publicidad	1
Servicio de transporte privado de pasajeros o transporte público o privado de carga	1
Por pagos a través de liquidación de compra (nivel cultural o rusticidad)	2
Transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal	1
Compra de bienes de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícula, bioacuático, y forestal	1
Regalías por concepto de franquicias de acuerdo a Ley de Propiedad Intelectual - pago a personas naturales	8
Cánones, derechos de autor, marcas, patentes y similares de acuerdo a Ley de Propiedad Intelectual – pago a personas naturales	8
Regalías por concepto de franquicias de acuerdo a Ley de Propiedad Intelectual - pago a sociedades	8
Cánones, derechos de autor, marcas, patentes y similares de acuerdo a Ley de Propiedad Intelectual – pago a sociedades	8
Cuotas de arrendamiento mercantil, inclusive la de opción de compra	1
Por arrendamiento bienes inmuebles	8
Seguros y reaseguros (primas y cesiones)	1
Por rendimientos financieros pagados a naturales y sociedades (No a IFIs)	2
Por RF: depósitos Cta. Corriente	2
Por RF: depósitos Cta. Ahorros Sociedades	2

DETALLE DE PORCENTAJES DE RETENCION EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA CONFORME LA NORMATIVA VIGENTE	Porcentajes vigentes
Por RF: depósito a plazo fijo gravados	2
Por RF: depósito a plazo fijo exentos	0
Por rendimientos financieros: operaciones de reporto - repos	2
Por RF: inversiones (captaciones) rendimientos distintos de aquellos pagados a IFIs	2
Por RF: obligaciones	2
Por RF: bonos convertible en acciones	2
Por RF: Inversiones en títulos valores en renta fija gravados	2
Por RF: Inversiones en títulos valores en renta fija exentos	0
Por RF: Intereses pagados a bancos y otras entidades sometidas al control de la Superintendencia de Bancos y de la Economía Popular y Solidaria	0
Por RF: Intereses pagados por entidades del sector público a favor de sujetos pasivos	2
Por RF: Otros intereses y rendimientos financieros gravados	2
Por RF: Otros intereses y rendimientos financieros exentos	0
Por RF: Intereses en operaciones de crédito entre instituciones del sistema financiero y entidades economía popular y solidaria.	1
Por RF: Por inversiones entre instituciones del sistema financiero y entidades economía popular y solidaria.	1
Anticipo dividendos	22
Dividendos anticipados préstamos accionistas, beneficiarios o partícipes	22
Dividendos distribuidos que correspondan al impuesto a la renta único establecido en el art. 27 de la Lrti	hasta el 100%
Dividendos distribuidos a personas naturales residentes	1% al 13%
Dividendos distribuidos a sociedades residentes	hasta el 100%
dividendos distribuidos a fideicomisos residentes	hasta el 100%
Dividendos gravados distribuidos en acciones (reinversión de utilidades sin derecho a reducción tarifa IR)	De acuerdo a la tabla de retenciones del Art. 15 RALRTI
Dividendos exentos distribuidos en acciones (reinversión de utilidades con derecho a reducción tarifa IR)	0
Otras compras de bienes y servicios no sujetas a retención	0
Por la enajenación ocasional de acciones o participaciones y títulos valores	0
Compra de bienes inmuebles	0
Transporte público de pasajeros	0
Pagos en el país por transporte de pasajeros o transporte internacional de carga, a compañías nacionales o extranjeras de aviación o marítimas	0
Valores entregados por las cooperativas de transporte a sus socios	0
Compraventa de divisas distintas al dólar de los Estados Unidos de América	0

DETALLE DE PORCENTAJES DE RETENCION EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA CONFORME LA NORMATIVA VIGENTE

Porcentajes vigentes

Pagos con tarjeta de crédito	No aplica retención
Pago al exterior tarjeta de crédito reportada por la Emisora de tarjeta de crédito, solo recap	0
Enajenación de derechos representativos de capital y otros derechos cotizados en bolsa ecuatoriana	0,20%
Enajenación de derechos representativos de capital y otros derechos no cotizados en bolsa ecuatoriana	1
Por loterías, rifas, apuestas y similares	15
Por venta de combustibles a comercializadoras	2/mil
Por venta de combustibles a distribuidores	3/mil
Compra local de banano a productor	1% -2%
Liquidación impuesto único a la venta local de banano de producción propia	hasta el 100%
Impuesto único a la exportación de banano de producción propia - componente 1	1% -2%
Impuesto único a la exportación de banano de producción propia - componente 2	1,25% - 2%
Impuesto único a la exportación de banano producido por terceros	0,5%-2%
Por energía eléctrica	1
Por actividades de construcción de obra material inmueble, urbanización, lotización o actividades similares	1
Otras retenciones aplicables el 2%	2
Pago local tarjeta de crédito reportada por la Emisora de tarjeta de crédito, solo recap	2
Ganancias de capital	entre 0 y 10
Pago al exterior - Rentas Inmobiliarias	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Beneficios Empresariales	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Servicios Empresariales	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Navegación Marítima y/o aérea	entre 0 y 22 *
Pago al exterior- Dividendos distribuidos a personas naturales	0
Pago al exterior - Dividendos a sociedades	hasta el 100%
Pago al exterior - Anticipo dividendos	22%
Pago al exterior - Dividendos anticipados préstamos accionistas, beneficiarios o partícipes	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Dividendos a fideicomisos	hasta el 100%
Pago al exterior- Dividendos distribuidos a personas naturales (paraísos fiscales)	0
Pago al exterior - Dividendos a sociedades (paraísos fiscales)	13%
Pago al exterior - Anticipo dividendos (paraísos fiscales)	25%
Pago al exterior - Dividendos a fideicomisos (paraísos fiscales)	13%

DETALLE DE PORCENTAJES DE RETENCION EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA CONFORME LA NORMATIVA VIGENTE

Porcentajes vigentes

Pago al exterior - Rendimientos financieros	entre 0 y 22 *
Pago al exterior – Intereses de créditos de Instituciones Financieras del exterior	entre 0 y 22 *
Pago al exterior – Intereses de créditos de gobierno a gobierno	entre 0 y 22 *
Pago al exterior – Intereses de créditos de organismos multilaterales	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Intereses por financiamiento de proveedores externos	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Intereses de otros créditos externos	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Otros Intereses y Rendimientos Financieros	entre 0 y 35 *
Pago al exterior - Cánones, derechos de autor, marcas, patentes y similares	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Regalías por concepto de franquicias	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Ganancias de capital	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Servicios profesionales independientes	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Servicios profesionales dependientes	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Artistas	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Deportistas	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Participación de consejeros	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Entretenimiento Público	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Pensiones	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Reembolso de Gastos	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Funciones Públicas	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Estudiantes	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Otros conceptos de ingresos gravados	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Pago a proveedores de servicios hoteleros y turísticos en el exterior	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Arrendamientos mercantil internacional	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Comisiones por exportaciones y por promoción de turismo receptivo	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Por las empresas de transporte marítimo o aéreo y por empresas pesqueras de alta mar, por su actividad.	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Por las agencias internacionales de prensa	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Contratos de fletamento de naves para empresas de transporte aéreo o marítimo internacional	entre 0 y 22 *
Pago al exterior - Enajenación de derechos representativos de capital y otros derechos	5%
Pago al exterior - Servicios técnicos, administrativos o de consultoría y regalías con convenio de doble tributación	hasta el 100%
Pago al exterior - Servicios técnicos, administrativos o de consultoría y regalías sin convenio de doble tributación	22%

DETALLE DE PORCENTAJES DE RETENCION EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA CONFORME LA NORMATIVA VIGENTE	Porcentajes vigentes
Pago al exterior - Servicios técnicos, administrativos o de consultoría y regalías en paraísos fiscales	35%
Pago al exterior - Seguros y reaseguros (primas y cesiones) con convenio de doble tributación	hasta el 100%
Pago al exterior - Seguros y reaseguros (primas y cesiones) sin convenio de doble tributación	22%
Pago al exterior - Seguros y reaseguros (primas y cesiones) en paraísos fiscales	35%
Pago al exterior - Otros pagos al exterior no sujetos a retención	0

* Para las transacciones efectuadas en el exterior se considera: si existe convenio de doble tributación, sin convenio de doble tributación o a paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes, por esta razón el porcentaje está abierto del 0 al 22% de acuerdo a la naturaleza de la transacción.

Apéndice B. Estado de Situación Financiera- Seafood Trading S.A.

Estado de situación financiera

Al 31 de diciembre de 2014

Expresados en miles de Dólares de E.U.A.

2014

Activo

Activo corriente:

Efectivo en caja y bancos	3,618,951
Cuentas por cobrar, neto	3,551,755
Cuentas por cobrar a partes relacionadas	10,448,857
Impuestos por recuperar, neto	1,188,167
Inventarios	10,503,223
Activos biológicos	8,653,762
Seguros pagados por anticipados	310,775
Total activo corriente	38,275,490

Activo no corriente:

Inversiones en subsidiarias	104,791
Propiedad, planta y equipos, neto	113,194,775
Cuentas por cobrar a partes relacionadas	16,729,879
Impuesto diferido	408,022
Otros activos	197,691
Total activo no corriente	130,635,158
Total activo	168,910,648

Estado de situación financiera

Al 31 de diciembre de 2014

Expresados en miles de Dólares de E.U.A.

2014

Pasivo

Pasivo corriente:

Obligaciones financieras	73,927,487
Proveedores y otras cuentas por pagar	7,851,135
Impuestos por pagar	2,115,784
Cuentas por pagar a partes relacionadas	2,973,550
Beneficios a empleados	2,003,814
Provisiones	4,420,228
Total pasivo corriente	93,291,998

Pasivo no corriente:

Obligaciones financieras, menos porción corriente	-
Cuentas por pagar a partes relacionadas	93,547,809
Beneficios a empleados	3,741,835
Total pasivo no corriente	97,289,644
Total pasivo	190,581,642

Patrimonio

Capital Social	1,905,332
Reservas	-
Resultados acumulados	(23,576,326)
Total patrimonio	(21,670,994)
Total pasivo y patrimonio	168,910,648

Apéndice C. Estado de Resultado – SeaFood Trading S.A.

Estado de resultados integrales

Por los años terminados al 31 de diciembre 2014

	2014
Ventas	193,031,163
Costo de ventas	(172,212,732)
Utilidad (Pérdida) bruta	20,818,431
Gastos de operación:	<u> </u>
Gastos de Administración	(14,339,945)
Gastos ventas	(670,193)
Total gastos de operación	<u>(15,010,138)</u>
Utilidad (pérdida) operativa	5,808,293
Otros ingresos (gastos):	
Ingresos financieros	3,346,679
Otros gastos	(1,087,668)
Gastos financieros	(3,511,292)
Utilidad (pérdida) antes de impuesto a la renta	<u>4,556,012</u>
Impuesto a la renta	(3,043,565)
Utilidad neta y resultado integral	1,512,447

Apéndice D. Paraísos Fiscales

1. Anguila (Territorio no Autónomo del Reino Unido)
2. Antigua y Barbuda (Estado Independiente)
3. Archipiélago de Svalbard
4. Aruba
5. Barbados (Estado Independiente)
6. Belice (Estado Independiente)
7. Bermudas (Territorio no Autónomo del Reino Unido)
8. Bonaire, Saba y San Eustaquio
9. Brunei Darussalam (Estado Independiente)
10. Campione D´Italia (Comune Di Campioned´Italia)
11. Colonia de Gibraltar
12. Comunidad de las Bahamas (Estado Independiente)
13. Curazao
14. Estado Asociado de Granada (Estado Independiente)
15. Estado de Bahrein (Estado Independiente)
16. Estado de Kuwait (Estado Independiente)
17. Estado Libre Asociado de Puerto Rico (Estado Asociado a los EEUU)
18. Emiratos Árabes Unidos (Estado Independiente)
19. Federación de San Cristóbal (Islas Saint Kitts and Nevis: Independientes)
20. Gran Ducado de Luxemburgo
21. Groenlandia
22. Guam (Territorio no Autónomo de los EEUU)
23. Isla de Ascensión
24. Islas Azores
25. Islas Caimán (Territorio no Autónomo del Reino Unido)
26. Islas Christmas
27. Isla de Cocos O Keeling
28. Isla de Cook (Territorio Autónomo Asociado a Nueva Zelanda)
29. Isla de Man (Territorio del Reino Unido)
30. Isla de Norfolk

31. Isla de San Pedro y Miguelón
32. Islas del Canal (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou)
33. Isla Qeshm
34. Islas Salomón
35. Islas Turkas e Islas Caicos (Territorio no Autónomo del Reino Unido)
36. Islas Vírgenes Británicas (Territorio no Autónomo del Reino Unido)
37. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
38. Kiribati
39. Labuan
40. Macao
41. Madeira (Territorio de Portugal)
42. Mancomunidad de Dominica (Estado Asociado)
43. Montserrat (Territorio no Autónomo del Reino Unido)
44. Myanmar (ExBirmania)
45. Nigeria
46. Niue
47. Palau
48. Pitcairn
49. Polinesia Francesa (Territorio de Ultramar de Francia)
50. Principado de Liechtenstein (Estado Independiente)
51. Principado de Mónaco
52. Principado del Valle de Andorra
53. Reino de Swazilandia (Estado Independiente)
54. Reino de Tonga (Estado Independiente)
55. Reino Hachemita de Jordania
56. República Cooperativa de Guyana (Estado Independiente)
57. República de Albania
58. República de Angola
59. República de Cabo Verde (Estado Independiente)
60. República de Chipre
61. República de Djibouti (Estado Independiente)
62. República de las Islas Marshall (Estado Independiente)
63. República de Liberia (Estado Independiente)

64. República de Maldivas (Estado Independiente)
65. República de Malta (Estado Independiente)
66. República de Mauricio
67. República de Nauru (Estado Independiente)
68. República de Panamá (Estado Independiente)
69. República de Seychelles (Estado Independiente)
70. República de Trinidad y Tobago
71. República de Túnez
72. República de Vanuatu
73. República del Yemen
74. República Democrática Socialista de Sri Lanka
75. Samoa Americana (Territorio no Autónomo de los EEUU)
76. Samoa Occidental
77. San Vicente y las Granadinas (Estado Independiente)
78. Santa Elena
79. Santa Lucía
80. San Martín
81. Serenísima República de San Marino (Estado Independiente)
82. Sultanado de Oman
83. Tokelau
84. Trieste (Italia)
85. Tristan Da Cunha (Sh Saint Helena)
86. Tuvalu
87. Zona Libre de Ostrava



Presidencia
de la República
del Ecuador



Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes



SENESCYT
Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Gianella Melissa Allieri Fernández, con C.C: # 0926299264 autora del trabajo de titulación: **“Impacto Fiscal y Financiero de las Aplicaciones Estratégicas para la Eficiencia Tributaria en Operaciones de Grupos Multinacionales”**, previo a la obtención del grado de **MAGISTER EN FINANZAS Y ECONOMÍA EMPRESARIAL** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de graduación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 22 de julio del 2019

f. _____

Nombre: Gianella Melissa Allieri Fernández

C.C: 0926299264



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE GRADUACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	"Impacto Fiscal y Financiero de las Aplicaciones Estratégicas para la Eficiencia Tributaria en Operaciones de Grupos Multinacionales".		
AUTOR(ES)(apellidos/nombres)	Gianella Melissa Allieri Fernández		
REVISOR(ES)/TUTORES(apellidos/nombres):	Econ. Alex Morán Vicuña, Mgs Lcdo. Luis Renato Garzón, Mgs Econ. Juan López Vera, Mgs		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
UNIDAD/FACULTAD:	Sistema de Posgrado		
MAESTRÍA/ESPECIALIDAD:	Maestría en Finanzas y Economía Empresarial		
GRADO OBTENIDO:	Magister en Finanzas y Economía Empresarial		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	22 de julio del 2019	No. DE PÁGINAS:	82
ÁREAS TEMÁTICAS:	Economía, finanzas, comercio exterior.		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Eficiencia Tributaria, Gross Up, Convenios para evitar doble imposición, elusión tributaria, evasión tributaria, Estrategias Tributarias, y utilización de Beneficios tributarios establecidos en el Código Orgánico de la Producción		
RESUMEN/ABSTRACT:	<p>En este estudio se examina el impacto financiero que pueden tener las decisiones empleadas por las compañías multinacionales en medida de aplicar estrategias tributarias a fin de ser eficientes al momento tributar. La mala aplicación de estas estrategias puede derivar contingencias tributarias que conllevan al pago de multa e intereses sobre los impuestos que se pretendieron no tributar en caso de auditorías por parte de la Administración Tributaria, por ende, en éste estudio analizamos cuales son los impactos financieros y tributarios en caso de su aplicación errónea.</p> <p>La Autoridad Tributaria cada vez es más eficiente al momento de aplicar controles y a fin de luchar contra las malas prácticas dirigidas a la reducción de la tributación y a la deslocalización de los impuestos a jurisdicciones de menor imposición o nulas, consideradas para fines tributarios como paraísos fiscales.</p> <p>Se describen cuatro estrategias tributarias: Gross Up, aplicación de Convenios para evitar doble imposición, límites de deducibilidad respecto a gastos indirectos y directos.</p>		
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: 099 2 455 975	E-mail: giallieri@hotmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN:	Nombre: Econ. Alcívar Avilés Teresa, Ph.D		
	Teléfono: +593-099704-4088/ +593-3804600 ext 5065		
	E-mail: teresa.alcivar@cu.ucsg.edu.ec		