

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
Sede Ecuador

ÁREA DE DERECHO

MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN

**PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA APLICADA AL SEGMENTO ECONÓMICO
DEL TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASAJEROS Y CARGA**

JULIO CÉSAR LUPERA CARPIO

2013



**CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE
TESIS/MONOGRAFIA**

Yo, Julio César Lupera Carpio, autor de la tesis intitulada ***“Planificación tributaria aplicada al segmento económico del transporte aéreo internacional de pasajeros y carga”*** mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha.

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
Sede Ecuador

Área de Derecho

PROGRAMA MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN

**PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA APLICADA AL SEGMENTO ECONÓMICO
DEL TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASAJEROS Y CARGA**

JULIO CÉSAR LUPERA CARPIO

TUTOR: DR. GUSTAVO GUERRA BELLO

QUITO, DICIEMBRE 2013

RESUMEN

El presente estudio tiene como propósito analizar los aspectos generales de la planificación tributaria en el Ecuador aplicado al segmento del transporte aéreo Internacional; el concepto, características, políticas, metas tributarias e importancia.

Iniciaremos nuestro estudio analizando las características financieras y tributarias del transporte aéreo internacional y los tributos a los cuales se somete este segmento de la economía, detallando su forma peculiar de contribuir al Estado en materia de impuesto a la renta, impuesto al valor agregado e impuesto a la salida de divisas.

Continuaremos con el estudio de la Planificación Tributaria en el Ecuador como una herramienta administrativa que tiene como finalidad determinar el pago de la cantidad justa que le corresponde al contribuyente por concepto de tributos, la misma también ayudará a consolidar procesos gerenciales, tales como la planificación creativa en vez de la rutinaria, la valoración de la reputación en el mismo nivel del capital financiero y los aportes tributarios al presupuesto general del Estado, en lugar de la evasión.

Finalmente se expone a manera de ejemplos prácticos algunas de las alternativas legales que se pueden optar como criterios en la aplicación del proceso de planificación tributaria.

Agradecimiento

A Dios por haberme dado la paciencia necesaria para concluir con este trabajo, a mis padres por la confianza puesta en mí además de fomentar en mí la perseverancia.

A todos los que de una forma u otra contribuyeron para la culminación de esta investigación, para todos ellos mí reiterado agradecimiento.

Dedicatoria

A mi esposa, que con su amor y cariño me apoyó y motivó para la culminación de este trabajo, a mis hijos Mishel y Daniel manantial inagotable de inspiración y aliento para un futuro mejor, a mis hermanos y a toda mi familia que me ha apoyado.

INDICE

RESUMEN	4
Agradecimiento	5
Dedicatoria	6
INDICE	7
INTRODUCCIÓN	10
CAPÍTULO I	12
1. EL TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL Y SU ÁMBITO TRIBUTARIO ...	12
1.1. El transporte aéreo internacional en el Ecuador	12
1.2. Normativa aplicable al transporte aéreo Internacional	13
1.2.1 Impuesto a la Renta	13
1.2.2. Impuesto al Valor Agregado	16
1.2.3. Impuesto a la Salida de Divisas (ISD)	18
1.2.4. Impuestos municipales	19
1.2.4.1. Patente Municipal	19
1.2.4.2. 1.5 por mil sobre los activos totales	20
1.3. Diagnóstico del segmento económico de las empresas de transporte aéreo internacional	21
CAPÍTULO II	24
2. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA EN ECUADOR.....	24
2.1. Concepto de planificación tributaria.....	26
2.1.1. Diagnóstico tributario.....	30
2.1.2. Elementos de la planificación tributaria	31
2.1.3. Importancia de la planificación tributaria	32
2.1.4. Objetivos de la planificación tributaria	33
2.1.5. Motivación de la planificación tributaria	35
2.2. Método de planificación tributaria	35
2.3. Planificación tributaria desde una perspectiva gerencial	39

2.4. Políticas y metas tributarias	41
2.5. La planificación tributaria como una herramienta financiera	43
2.6. Planificación tributaria internacional.....	45
CAPÍTULO III	49
3. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA APLICADA AL SEGMENTO DE LAS AEROLÍNEAS INTERNACIONALES DE TRANSPORTE DE PASAJEROS Y CARGA.	49
3.1. Procedimiento para establecer las fases de planificación tributaria aplicables a las empresas de transporte aéreo internacional.	50
3.1.1. Conocimiento del negocio	50
3.1.2. Estudio de la situación impositiva de los años sujetos a revisión... ..	52
3.1.3. Evaluación de las posibilidades de planeación	52
3.1.4. Desarrollo de la Planeación.....	54
3.2. Guía referencial de planificación tributaria aplicada al sector, casos prácticos.	54
3.2.1. Impuesto a la Salida de Divisas ISD.....	56
3.2.1.1. CASO 1: Pagos realizados al exterior para la amortización de capital e intereses, destinada al financiamiento de inversiones previstas en el código de la producción.....	57
3.2.1.2. CASO 2: Exoneración del pago de ISD por concepto de dividendos distribuidos a sociedades extranjeras domiciliadas en el Ecuador	60
3.2.1.3. Caso 3: Las formas de pago y el lugar a cobrar los ingresos ...	63
3.2.2. Impuesto al Valor Agregado IVA	67
3.2.2.1 Beneficio de devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado en la adquisición de combustible aéreo por las Aerolíneas que prestan el servicio de transporte de carga al extranjero.....	67
3.2.3. Impuesto a la renta.....	71
3.2.3.1 Caso 1: Exoneración de pago del impuesto a la renta por cinco años al realizar inversiones nuevas y productivas fuera del cantón Quito o Guayaquil	71

3.2.3.2. Caso 2: Convenios para evitar la de doble tributación fiscal	74
3.2.3.3. Caso 3: Reinversión de utilidades	83
3.2.3.4. Caso 4: Procedimiento para regularizar la asignación de costos y gastos desde el exterior	87
3.2.4. Impuestos municipales	91
3.2.4.1. Impuesto de Patente Municipales y Metropolitanas	92
3.2.4.2. Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales	93
3.2.5. Otros beneficios a considerar para planificación tributaria	94
3.2.5.1. Exoneración por cinco años del pago de anticipo de impuesto a la renta por inicio de actividad.....	95
3.2.5.2. Rendimientos por depósito a plazo fijo pagados a sociedades y por inversiones de títulos valores	97
3.2.5.3. Compensación de pérdidas en períodos impositivos siguientes ..	98
3.3. Restricciones a considerar en la estrategia fiscal	99
3.3.1. Créditos contratados en el exterior.....	100
3.3.2. Paraísos fiscales	103
3.3.3. Precios de transferencia.....	105
CAPITULO IV	108
4. CONCLUSIONES	108
4.1. CONCLUSIONES	108
BIBLIOGRAFÍA	112

INTRODUCCIÓN

Existen relativamente pocas empresas que ejercen la actividad de transporte aéreo internacional de carga y pasajeros en el Ecuador¹, sin embargo los montos con los cuales estas empresas contribuyen al estado son importantes en vista que se hallan sometidas a regulaciones específicas dada la naturaleza de la actividad.

A pesar de la inminente necesidad que representa para el Estado lograr una efectiva recaudación de los tributos, existe desde la antigüedad resistencia ante su pago por parte de los contribuyentes, las razones parecen ser subjetivas a cada individuo². No obstante, la mayoría reconoce que tales exacciones tributarias están revestidas por un carácter de legalidad y obligatoriedad, que de no darle fiel cumplimiento recaería en el sujeto una sanción bien sea pecuniaria, de cierre del establecimiento e inclusive hasta penal.

Las leyes tributarias no solo están comprendidas por obligaciones y sanciones, sino también por beneficios fiscales que pueden ser disfrutados por el contribuyente, tales como exenciones, exoneraciones, escudos fiscales, que traen como en consecuencia el alcance de un ahorro en el quantum del tributo.

Figuras como la elusión, han dado origen a conductas enfocadas a prácticas tributarias que tengan como resultado la optimización de la carga fiscal,

¹ Existe un total de 30 Aerolíneas registradas en la IATA

² Vasconez Byron, *Entendiendo la Moral Tributaria en el Ecuador*, página 3

entre las que se encuentra la ingeniería fiscal, la economía de opción y la planificación tributaria³.

La presente tesis tiene como objetivo exponer reflexiones y aproximaciones teóricas que proporcionen un enfoque de la planificación tributaria aplicado al segmento económico del transporte aéreo internacional. Para lograr tal propósito la metodología aplicada estuvo dirigida a la revisión documental-bibliográfica, sustentada en la comparación de criterios de diversos autores, y vivencias del investigador en la vida profesional; brindando ciertos mecanismos o técnicas que ayuden a conocer previamente la carga tributaria, disminuir la carga impositiva total aprovechando al máximo los beneficios tributarios plasmados en la normativa vigente, eliminar varias contingencias ocasionadas en el quehacer cotidiano sin caer en la evasión o elusión tributaria y además utilizar la planificación tributaria como una herramienta financiera que ayude a los directivos a tomar las decisiones de manera adecuada y oportuna.

³ Norberto Rivas Coronado, *Planificación tributaria*, página 10

CAPÍTULO I

1. EL TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL Y SU ÁMBITO TRIBUTARIO

1.1. El transporte aéreo internacional en el Ecuador

De acuerdo a estudios realizados por la Asociación Internacional de Transporte Aéreo (IATA) en el Ecuador, se ha podido determinar que el transporte aéreo internacional de carga en el país ha influido notablemente en el desarrollo y promoción de las exportaciones del país, siendo las flores el principal producto a ser transportado con el 92% del total de productos embarcados⁴.

Al año 2011 la IATA registró un total de 30 aerolíneas afiliadas al sistema CASS (Cargo Account Settlement System) o liquidador del sistema de carga en español. Se ha registrado además un incremento del 12.11% en toneladas de carga registrada entre los años 2010 y 2011⁵.

En cuanto al transporte de pasajeros también se ha contabilizado un incremento sustancial de entrada y salida de pasajeros entre los años 2010 y 2011, dando un aumento de un 9.38% en relación entre estos dos años.

Los aeropuertos de Quito y Guayaquil registran el 95% de manejo pasajeros y carga en el Ecuador, siendo el aeropuerto de Quito el que registra la mayor parte con un 83.7% para carga y 56.3% para pasajeros mientras el

⁴ Informe anual CASS 2011

⁵ Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Estadísticas de transporte 2011

aeropuerto de Guayaquil concentra el 15.3 % para carga y el 42.7% para pasajeros⁶.

1.2. Normativa aplicable al transporte aéreo Internacional

El ámbito tributario materia del presente análisis, está comprendido en la regulaciones relativas a la aplicación de los tributos fiscales o estatales sobre las actividades económicas, realizadas por las empresas de transporte aéreo internacional de carga nacionales o extranjeras que operan en el país de manera ocasional, o a través de un establecimiento permanente en el país, si se trata de empresas nacionales o extranjeras; se destacan los regímenes correspondientes a los impuestos a la renta y al valor agregado, normados en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, su Reglamento⁷, así como regulaciones y circulares de carácter general expedidas por el SRI sobre la materia.

1.2.1 Impuesto a la Renta

El impuesto a la renta en el Ecuador se paga tomando en cuenta los ingresos menos los costos y gastos deducibles y a este resultado se aplicará una tarifa del 22% para el año 2013 y subsiguientes.

En general para el transporte aéreo internacional, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento establecen las siguientes normas legales, que por su naturaleza especial, son pertinentes de estudio en la propuesta que se elabora en esta tesis:

⁶ Estadísticas tráfico Internacional, Dirección de Aviación Civil 2011

⁷ Registro Oficial Segundo suplemento 731 del 25 de Junio 2012

Son considerados ingresos de fuente ecuatoriana los de las sociedades de transporte internacional de carga, constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operen en el país a través de sucursales⁸.

El valor de los fletes también será considerado como ingreso de fuente ecuatoriana cuando las ventas sean realizadas en el Ecuador, muy independientemente del lugar de origen del pasajero o de la carga.

Particularmente las empresas transnacionales que son constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operan en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes en el Ecuador, mantienen relaciones comerciales o administrativas con su respectiva Casa Matriz, esta relación entre si es normada por la LORTI como partes relacionadas⁹.

Las empresas de transporte aéreo de origen extranjero manejan costos y gastos que son incurridos para generar rentas gravadas en el país, sin embargo es pagado y registrado en el exterior, o a su vez son gastos que deben ser prorrateados de acuerdo a los países donde mantienen operaciones, tomando en cuenta las horas vuelo, dentro de estos gastos tenemos entre los más importantes:

- Alquiler de aeronaves
- Pagos a tripulación
- Combustible
- Mantenimiento de aeronaves

⁸ Art. 12 Reglamento de Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

⁹ Art. 4 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

- Depreciación de aeronaves
- Seguros y reaseguros.

Uno de los principales objetivos de los Estados Financieros es informar sobre la real situación económico financiera de la empresa a una fecha determinada, además en este sentido los Estados Financieros sirven de base para la presentación de declaraciones de impuesto¹⁰ y para determinar otro tipo de impuestos seccionales; es así que Casa Matriz asigna (prorratea) a cada una de sus sucursales la proporción de gastos que de acuerdo a un estudio técnico se determina para cada país, con el fin de determinar la verdadera utilidad que deberá aplicar internamente cada sucursal.

Es importante señalar que los pagos por estos conceptos expuestos anteriormente determinan aproximadamente el 75% de los costos y gastos que registra la sucursal de una empresa de transporte aéreo internacional y si al contrario la Casa Matriz se encuentra en Ecuador, deberá realizar esta asignación a sus sucursales en el exterior.

Como norma general las sociedades constituidas en el Ecuador están sujetos a la tarifa impositiva del 22% sobre su base imponible¹¹, sin embargo, haciendo énfasis en la normativa ecuatoriana aplicable a las empresas de transporte internacional y en nuestro caso de estudio a las empresas de transporte aéreo

¹⁰ Art. 21 Ley de Régimen Tributario Interno

¹¹ Art. 37 Ley de Régimen Tributario Interno

internacional de carga y pasajeros se considerará como base imponible el 2% de los ingresos brutos¹².

Los ingresos brutos por fletes y los demás ingresos generados por sus operaciones habituales, comprenden únicamente los ingresos generados por la venta de pasajes y la prestación del servicio de transporte de mercaderías, en este rubro debemos incluir las penalidades o sanciones pecuniarias cobradas por estas compañías por inobservancia de los compromisos adquiridos en los contratos de transporte de carga. Sobre esta base no cabe ninguna deducción antes del cálculo de Impuesto a la Renta¹³.

Hay que tomar en cuenta que además de los ingresos propios de la operación de este tipo de empresas, pueden presentarse ingresos de tipo no operacional, para este tipo de ingresos cuya actividades es distinta a la de transporte aéreo internacional, se procederá con el cálculo del Impuesto a la Renta, de conformidad con las reglas generales establecidas en la LORTI y en el reglamento de aplicación: se restarán las devoluciones, descuento costos y gastos deducibles imputables a los mismos; esto quiere decir que para este tipo de ingresos no operacionales aplica la tarifa del 22%¹⁴.

1.2.2. Impuesto al Valor Agregado

El impuesto al valor agregado grava al valor de las transferencias de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus

¹² Art. 31 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

¹³ Art. 12 Reglamento de Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

¹⁴ Art. 12 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé la Ley¹⁵.

El servicio de transporte aéreo nacional e internacional de pasajeros y carga se encuentra gravado con IVA tarifa 0%; así como el transporte de carga desde y hacia la provincia de Galápagos.

En el transporte aéreo de personas, está gravado con el 12% del IVA cuando este se inicia en el Ecuador independientemente de que el pago se haya hecho localmente o internacionalmente a través de los Ptas. (Prepaid ticket advise), cuando la ruta inicia en el exterior y el pago es hecho en Ecuador no grava IVA.

Para propósitos del Impuesto al Valor Agregado el RALORTI aclara que los ingresos provenientes por fletes (weightcharge) y por cargo de valorización (due carrier) están gravados con IVA cero por ciento¹⁶ y todos lo demás servicios complementarios prestados en Ecuador se encuentran gravados con tarifa 12%, incluyéndose los servicios complementarios de handling (manipuleo de carga).

Cabe recalcar que la guía aérea posee un casillero llamado "Due Agent" que a pesar de que está pintado en este comprobante de venta, es un ingreso que no es parte de la aerolínea, este concepto es ingreso del agente de carga y por tanto éste está considerado con tarifa 12%. Además que el mismo deberá ser

¹⁵ Art. 12 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

¹⁶ Art. 168 RALORTI

facturado por el agente de acuerdo a lo que estipula el Reglamento de comprobantes de venta y retención.

1.2.3. Impuesto a la Salida de Divisas (ISD)

El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia, envío o traslado de divisas que se efectúen al exterior, sea en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, retiros o pagos de cualquier naturaleza, inclusive compensaciones internacionales, sea que dicha operación se realice o no con la intervención de las instituciones que integran el sistema financiero. La tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas, por sus siglas ISD, es del 5%.

A excepción de las pocas empresas nacionales que ejercen la actividad de transporte aéreo internacional de carga, son sucursales de compañías aéreas extranjeras, las cuales envían a sus matrices los dineros provenientes de los ingresos por pasajes aéreos y por los fletes de carga. Este envío o transferencia de dinero está gravado con el 5% al ISD.

Es importante hacer notar Las guías aéreas, más conocidas por su nombre internacional como AWB (Air WayBill)¹⁷ poseen una característica peculiar para el cobro de los fletes, puesto que poseen los casilleros de cobros como Prepaid (prepagados) y collect (por cobrar), la particularidad de cobro que existe se da cuando son collect, eso quiere decir que el cliente pagará estos fletes en el

¹⁷ Las guías aéreas son documentos autorizados por el Reglamento de comprobantes de venta retención y complementarios. Artículo 4, literal 3.

destino, de esta manera no interviene el sistema financiero ecuatoriano como agente de retención de este impuesto.

Por otra parte, se presume haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador en el plazo de 180 días calendario de efectuadas¹⁸. El pago del ISD en este caso, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas.

1.2.4. Impuestos municipales

Con el fin de dar una visión más amplia a lo que corresponde la tributación aplicada al segmento del transporte aéreo internacional es fundamental revisar los impuestos municipales que a pesar de tener el pago y liquidación anual no dejan de ser importantes y por lo tanto necesarios para el trabajo de planificación tributaria y para la determinación de los costos totales que se van a generar por carga tributaria en el Ecuador.

1.2.4.1. Patente Municipal

Las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales,

¹⁸ Artículo enumerado luego del 6 Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas

industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto a la patente municipal o metropolitana.

El concejo de cada municipalidad, mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón que corresponda. La tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares¹⁹.

1.2.4.2. 1.5 por mil sobre los activos totales

Las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal, que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad, son sujetos pasivos del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales de acuerdo con lo que dispone el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), este pago se liquidará anualmente a las municipalidades y distritos metropolitanos en donde tenga domicilio o sucursales los comerciantes, industriales, financieros, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico²⁰.

Para efectos del cálculo de la base imponible de este impuesto los sujetos pasivos podrán deducirse las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes.

¹⁹ Art. 548 COOTAD

²⁰ Art. 553 COOTAD

1.3. Diagnóstico del segmento económico de las empresas de transporte aéreo internacional

Pese a los serios problemas a nivel mundial en el transporte aéreo, por los incrementos en el precio del combustible para avión Jet fuel, el sector del transporte aéreo en el Ecuador desde hace una década ha experimentado un crecimiento económico²¹. La IATA (International Air Transportation Association) por medio de sus estadísticas, ha demostrado que pese a ser un segmento económico muy pequeño ha sido fundamental y es al mismo tiempo de gran aporte en el ámbito laboral, tributario y económico al Estado ecuatoriano. Cada vez la mayor parte de empresas de este sector crece y así la magnitud de sus operaciones, por lo tanto sus controles deben ser reforzados con mecanismos, capaces de disipar de manera oportuna cualquier tipo de contingencia ocasionada por desconocimiento en la aplicación de la normativa vigente, con el fin de evitar sanciones por parte de los organismos de control tributario en el Ecuador.

Así mismo esta actividad económica se sujeta a normas particulares en el ámbito del impuesto a la renta, que sumadas las aludidas en materia de impuesto a la salida de divisas, IVA e impuestos seccionales, exigen un mayor grado de preparación y experiencia por parte del personal a cargo del registro y control de las transacciones contables.

Debido al incremento paulatino del impuesto a la salida de divisas, este se ha convertido en el impuesto que mayor carga impositiva genera a las empresas

²¹Informe anual CASS 2011

del transporte aéreo internacional, en vista que un 90% de estas empresas son extranjeras y domiciliadas en el país a través de sucursales.

El estudio de planificación tributaria comprende e incluye una serie de actividades que están enfocadas a proyectar el comportamiento tributario de una empresa en el ejercicio económico, la gerencia debe utilizar esta planificación como un instrumento para la programación anual y la toma de decisiones. La adecuada planificación, permitirá prever conflictos con la administración tributaria, optimizará el pago de los impuestos, evitará contingencias innecesarias y permitirá conocer de antemano los costos tributarios a asumirse en el ejercicio económico. Según Norberto Rivas Coronado planificación tributaria tiene como finalidad “perseguir el ahorro de impuestos o diferimiento de su pago”²²

La mayoría de estas empresas han sido designadas por la administración tributaria como contribuyentes especiales, además de acuerdo a los montos operativos que manejan se han obligado a la contratación de auditoría externa, siendo las mismas la base para hacer necesario un profundo estudio en este sector.

Varias de estas empresas no cuentan con las herramientas necesarias para poder proyectar con anticipación la carga tributaria a la que tienen que someterse por el desarrollo de sus actividades anuales y por esta razón incurren en costos tributarios innecesarios además de multas e intereses que pudieron haber sido evitados con una correcta aplicación de la normativa tributaria vigente; elaborando

²² Norberto Rivas Coronado, *Planificación tributaria*, página 12

al mismo tiempo flujos de caja que incluyan el pago de los tributos establecidos a los cuales tienen que someterse.

Por otro lado es importante la revisión de los tratados internacionales en materia tributaria, puesto que dependiendo del país de origen de la aerolínea se puede aplicar los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria con Ecuador. Esto será analizado posteriormente con mayor detenimiento en el capítulo de ejercicios prácticos.

CAPÍTULO II

2. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA EN ECUADOR

El también conocido 'Oro negro' fue determinante para el desarrollo ecuatoriano desde inicios de los 70 hasta la actualidad, es así que el bienestar o malestar económico del país ha estado atado a los precios internacionales de este. La dependencia fue tal que en ciertos periodos históricos los ingresos petroleros representaron más del 50% del presupuesto, afortunadamente para el desarrollo sostenible del país, esta dependencia se reduce paulatinamente.

En la actualidad, la recaudación tributaria es el principal ingreso del Estado, de acuerdo con el Ministerio de Finanzas, en 2012, los ingresos tributarios alcanzaron 12.772 millones de dólares, seguidos por los ingresos petroleros que lograron los 6.085 millones de dólares.

En el año anterior los ingresos del presupuesto del Gobierno Central acumularon 18.857,5 millones de dólares y hubo una ejecución de 20.947,8 millones de dólares de egresos.

Es importante mencionar que este fenómeno no es nuevo, la transición de rentas petroleras por tributarias data desde 1997, año de la creación del Servicio de Rentas Internas.

Desde la creación del Servicio de Rentas Internas (SRI), la recaudación tributaria ha experimentado un crecimiento notable como aporte al Presupuesto

general del Estado, siendo en la actualidad esta entidad gubernamental considerada una de las más estables del país.

Con la creación del SRI y las varias reformas en temas tributarios, comienza a formarse un proceso de cultura tributaria para el contribuyente ecuatoriano, que no estaba familiarizado con altas cargas impositivas y exigencias fiscales relativas al cumplimiento de obligaciones legales ante la Administración Tributaria.

Resulta difícil ignorar la real situación que vive el empresario ecuatoriano para sobrevivir y alcanzar el éxito en una economía que en los últimos 15 años ha gestado un clima de inestabilidad económica, atravesando cierres bancarios, dolarización, un gasto público que cada día aumenta más y al aumento de la carga impositiva tributaria anual, con miras a financiar el presupuesto general del Estado.

Esta serie de circunstancias inducen a las compañías a estudiar todas aquellas posibilidades estratégicas y legales que le permitan seguir desarrollándose favorablemente en medio de estas circunstancias que conforman el escenario económico nacional actual.

En la actualidad para los gerentes, administradores, empresarios, la planificación se vislumbra como una herramienta administrativa fundamental para poder abordar esta serie de conflictos²³, ya que a través de procesos organizados por etapas, estableciendo objetivos, metas, asignando funciones y

²³ Alejandra Hidalgo de Camba, *Aspectos generales de la Planificación tributaria en Venezuela*

responsabilidades al personal así como controlando los resultados es posible anticiparse a los hechos de modo satisfactorio.

La planificación es un proceso que ayuda a determinar los objetivos y metas de la organización así como la manera de darles cumplimiento. Indudablemente, la planificación facilita la toma de decisiones de la empresa, así como busca optimizar la coordinación de los esfuerzos del personal y de los recursos para el cumplimiento de los fines propuestos además de fijar las medidas de control para mantener la eficiencia y efectividad en los procesos.

2.1. Concepto de planificación tributaria

Los criterios de racionalidad y transparencia, resultan fundamentales al definir la planificación tributaria, en vista que, esta no se practica para excluir ingresos o rentas, ni para ocultarlos o disimularlos, y en ningún caso para evadir obligaciones fiscales. Ese no es el propósito que busca este tipo de planes. Por el contrario busca dar observancia a lo dispuesto a la normativa vigente.

La planificación tributaria deberá conocer e interpretar el marco legal de acuerdo a la normativa ecuatoriana y a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el propósito de evitar sanciones por incumplimiento de deberes formales, por defraudación y evasión en los pagos del tributo que le corresponda. Por tal motivo, esta herramienta administrativa deberá evitar el abuso de las formas jurídicas, no adecuarse a la legislación, o ser contraria a la jurisprudencia; para de esta manera poder enfrentar ante la administración tributaria o el tribunal asignado, cualquier eventualidad que pudiera suscitarse.

“La planificación tributaria es un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla”²⁴

Por lo tanto es una guía apropiada para orientar las acciones y actos, considerando las posibles implicancias tributarias de los mismos. La planificación tributaria “es simplemente el proceso de orientar nuevas acciones y actos a la luz de sus posibles consecuencias impositivas”²⁵

La planificación tributaria implica entonces la conjugación organizada de varios elementos encauzados a soportar una carga fiscal justa sin limitar las actividades necesarias para el cumplimiento de los propósitos de la organización y sus miembros, siempre enmarcada en las disposiciones legales. Se observa entonces como se encuentra inserta dentro de la planificación estratégica.

Considerando que en Ecuador desde la creación del SRI, la tendencia ha sido la implementación sucesiva de nuevos tributos, bien sea a nivel nacional, regional o municipal y en algunos casos el aumento de la alícuota de los ya existentes, para la empresa la posibilidad de diseñar estrategias que permitan reducir la alta presión tributaria sin incumplir la norma resulta cada vez más

²⁴ Norberto Rivas Coronado, *Planificación Tributaria*, Santiago de Chile, Editorial Magril Limitada, 2000, Pág. 10.

²⁵ *Ibidem*

necesaria e importante, ya que de esta manera contará con un aliciente para mantenerse productiva en el mercado.

Una vez, visto el concepto de Planificación tributaria, también es importante definir sus conceptos opuestos de Elusión y Evasión tributaria.

Elusión Tributaria

La elusión es toda conducta del contribuyente que tiene por objeto evitar el nacimiento de una obligación tributaria, utilizando para ello estrategias permitidas en la Ley o por vacíos existentes en la misma, la elusión no es estrictamente ilegal, puesto que no está violando ninguna Ley, conforme al diccionario de la lengua española significa: “esquivar una dificultad, un problema. Evitar algo con astucia o con maña”.

Según Rodrigo Ugalde Prieto la elusión “Consiste en evitar por medios lícitos que determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho (...) y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la Ley Tributaria”²⁶

Las características de la elusión tributaria son:

1. Aparente legalidad (falta de aplicación de la norma prevista para el caso concreto).
2. Utilización de una norma atípica. (creatividad)
3. No aplicación de la norma defraudada.

²⁶ Ugalde Rodrigo, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, Editorial Lexis Nexis, Chile, 2007

4. Abuso de derechos.
5. Violación del principio de la Buena Fe.
6. Distribución de dividendos o retiros de utilidades encubiertas.
7. Retiros excesivos.
8. Gastos innecesarios.

Evasión Tributaria:

Es una conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en un acto o en una omisión, cuya consecuencia es la disminución del pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente a la vida del Derecho, mediante su ocultación a la Administración Tributaria, en perjuicio del Estado. Según Alejandro Dumay Peña²⁷ la define del siguiente modo: “Consiste en una burla maliciosa e intencionada de la Ley, con el objeto de liberarse en todo o en parte de la carga tributaria a la que legalmente se está obligado” y según Rodrigo Ugalde Prieto; “consiste en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que se detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida”

Las características de la evasión tributaria son:

1. Simulación de negocios jurídicos. (Money laundering).
2. Fraude Tributario. (Devoluciones inapropiadas, pérdidas tributarias falsificadas)

²⁷ Dumay Peña, Alejandro, *El delito tributario*, Ediciones Samverm, Chile, 2006.

3. Incumplimiento tributario, (sin libros legales, no emisión de facturas, sin declaraciones de impuestos).

2.1.1. Diagnóstico tributario

Es el primer paso que debemos tomar en cuenta cuando hablamos de planificación tributaria, en donde determinamos los niveles de cumplimiento, violaciones, pagos en exceso, falta de pago, error en los cálculos, base imponible utilizada y cumplimiento de requisitos formales de índole tributario.

La base para el diagnóstico tributario es el examen de las operaciones y sus implicaciones con los impuestos relacionados. En tal sentido se debe indagar a través de la recopilación de fuentes de información (encuestas) a los propietarios y ejecutivos de las empresas, es importante realizar pruebas y verificaciones además del examen del cumplimiento o no de las normas fiscales, de seguridad social, laboral y municipal.

El objetivo del diagnóstico tributario es investigar la situación tributaria, fiscal y de seguridad social de la empresa para detectar, corregir y estructurar de la mejor forma posible las operaciones, documentaciones y registros que minimicen situaciones de riesgo fiscal.

Durante la planificación, ejecución y desarrollo de este examen, es necesario dar énfasis y enfocarse a detectar posibles errores, mala aplicación de las normas, deficiencia o incumplimientos tributarios en especial en el Impuesto

sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, remesas en el impuesto a la Salida de Divisas, así como en la deducibilidad de gastos y exención de ingresos.

2.1.2. Elementos de la planificación tributaria

Como en todo procedimiento de planeación es fundamental cubrir ciertos elementos que deben ser considerados para la planificación tributaria con la finalidad de minimizar la carga impositiva, descartando todas las acciones constitutivas de elusión y evasión²⁸:

- a) La existencia real de una empresa o actividad que se proyecte en el tiempo.
- b) Revisión de las distintas formas legales que se puedan contemplar en la Ley de compañías.
- c) Incluir a la empresa en su conjunto: empresa, dueños, administradores, tomando en cuenta el concepto de unidad económica.
- d) Considerar los tributos que estén estipulados en las leyes ecuatorianas sean estos impuestos, tasas o contribuciones, independientemente de su obligatoriedad seccional o estatal.
- e) Revisar las características específicas del contribuyente: residencia, domicilio; origen de los ingresos o beneficios; naturaleza de las operaciones o transacciones.

²⁸ Norberto Rivas Coronado, *Planificación Tributaria*, Santiago de Chile, Editorial Magril Limitada, 2000, pág. 11.

- f) Incentivos fiscales: Exenciones, deducciones de la base imponible, diferimiento del impuesto, créditos a impuestos calculados, ámbito de incentivos (general, regional, internacional).
- g) Conflicto de leyes, en la legislación aplicable a cada país.
- h) Doble tributación internacional.
- i) La planificación debe contener una óptica global en el tiempo.

El encargado de la planificación tributaria debe al mismo tiempo encargarse a través de su experiencia de determinar la mejor organización que sea compatible entre estos elementos.

2.1.3. Importancia de la planificación tributaria

La planeación en una empresa es de vital importancia, ya que ayudará a su prolongación en el tiempo y al alcance del éxito sostenible. Las empresas que tienen una adecuada planeación logran conseguir muchos objetivos trazados, ya que es una de las funciones más importantes de la Administración en cualquier nivel.

Planear es decidir por anticipado un proceso para realizarlo en el futuro, analizar las decisiones a tomar y quien las tomará. Consiste en adelantarse a posibles decisiones para escoger entre cursos alternativos de acción.

Generalmente los negocios se organizan para producir ganancia a sus accionistas, al menor costo posible. Los tributos son parte de los costos de hacer negocios. El manejo incorrecto de los mismos genera riesgos asociados que

podrían representar altos gastos y serias consecuencias para el negocio. El manejo incorrecto de los tributos también puede concluir en pagos indebidos o en exceso, afectando negativamente al estado de resultados y el flujo de efectivo del negocio.

La Planificación Tributaria, es parte relevante de las responsabilidades y funciones de quienes realizan y administran negocios, siendo al mismo tiempo dentro del área financiera una de las actividades de mucho énfasis y realce en la actualidad en las empresas²⁹.

2.1.4. Objetivos de la planificación tributaria

Mediante el estudio del negocio particular y de las operaciones, se evalúa las opciones, recursos, derechos, deberes y riesgos de sus efectos; pudiendo, ejecutar tales efectos de forma que se logren los objetivos de ahorro, cumpliendo cabalmente con las normas tributarias vigentes a costos más razonables y sin riesgos, los principales objetivos son³⁰:

- Crear sistemas y políticas para que la empresa cumpla oportunamente con las disposiciones fiscales al menor riesgo y costo justo, sobre una base de neutralidad de los impuestos.
- Identificar y establecer la Planificación Tributaria, que se ajuste al cumplimiento de las leyes al menor costo y riesgo posible, teniendo en

²⁹ Boletín tributario BDO Panamá, <http://www.bdo.com.pa/Default.aspx?tabid=59>

³⁰ Ibidem

cuenta que el ahorro de cualquier costo tributario redundará en el resultado de la empresa y en beneficio de los accionistas.

- Evaluar el impacto de los impuestos de manera anticipada en los proyectos de inversión.
- Programar las alternativas legales posibles, una vez evaluado el impacto de los tributos para su adecuado manejo.
- Mejorar el flujo de caja de las compañías, asociado al cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Establecer una metodología y un proceso de análisis, que permita de manera oportuna medir el impacto tributario de las operaciones de la persona.
- Definir estrategias que dentro del marco legal, permitan la obtención de beneficios económicos por el ahorro o diferimiento de impuestos.
- Mejorar la rentabilidad de los socios o accionistas.

La gerencia debe estar consciente que los tributos inciden en la mayoría de las transacciones económicas. Así, por ejemplo, están presentes en las ventas, importaciones, ganancias, intereses ganados o de financiamiento, pago de dividendos, transferencias de un bien inmueble, venta de valores y hasta en los bienes o salarios en especies.

2.1.5. Motivación de la planificación tributaria

El ejercicio de la Planificación Tributaria debe generar una guía básica de aquellos asuntos que deben controlarse y cumplirse frente a las autoridades reguladoras y fiscalizadoras.

Las guías deberían incluir asuntos a controlar, como:

- Actualización de registros contables.
- Control de las solicitudes de devolución de impuestos.
- Control de las retenciones y pagos del impuesto a la renta y del impuesto al valor agregado.
- Revisión del cumplimiento tributario de cada impuesto, por ciclo de transacciones y si fuera necesario por tipo de cuenta contable.

La guía al mismo tiempo debe incluir todas las reglas y políticas para identificar aquellos ingresos gravables y exentos, gastos deducibles y no deducibles de cuenta contable.

2.2. Método de planificación tributaria

El método de Planificación Tributaria tiene estricta relación con la forma en que se ordenará el proceso para que este sea eficaz, y para que la carga tributaria que va a afectar al contribuyente sea óptima de acuerdo a sus intereses. Según Norberto Rivas Coronado, “El método de planificación tributaria está íntimamente

vinculado con el procedimiento, es decir con el conjunto de principios y directrices que ordenan el proceso”.³¹

Es importante tomar en cuenta que al hablar de método no estamos refiriendo a un modelo, en vista que cada empresa es un caso singular distinto por su diversidad de actividades y aplicación de la normativa tributaria, sin embargo se pueden tomar ciertas directrices o factores al momento de realizar la planificación tributaria.

El método que se propone básicamente consiste en lo siguiente³²:

- Seguir un orden lógico de desarrollo.
- Aplicar los principios de planificación tributaria
- Hacer un cuestionario lo más detallado posible de cada una de las etapas.
- No aplicar modelos, sino analizar cada caso en particular, tomando en cuenta la legislación tributaria vigente.

Como parte del ordenamiento metodológico que se debe seguir, revisaremos las etapas que se propone aplicar en la planificación tributaria para buscar los resultados más idóneos para este procedimiento:

Recopilación de antecedentes básicos.- Es la etapa inicial del proceso de planificación en donde se trata de recabar la mayor información posible, con todos

³¹ Norberto Rivas Coronado, *Planificación Tributaria*, Santiago de Chile, Editorial Magril Limitada, 2000, página 10

³² *Ibídem*, Pág. 20

los datos relevantes del contribuyente o del negocio que se vaya a proyectar, es necesario revisar la naturaleza del contribuyente sea esta persona natural o jurídica, en vista que la aplicación de los tributos varía de acuerdo a esta, es necesaria una revisión general del negocio, su proyección en el tiempo, con su diferentes variantes, así como la procedencia de su inversión sea nacional o internacional.

Ordenamiento y clasificación de datos.- con el fin de ayudar a que la siguiente etapa tenga los datos organizados para el inicio del plan diseñado.

Análisis de datos.- El análisis de datos es un proceso de inspeccionar, limpiar y transformar datos con el objetivo de resaltar información útil y definir el alcance de los datos recopilados. El análisis de datos tiene múltiples facetas y enfoques, que abarca diversas técnicas de acuerdo al movimiento del negocio, su giro comercial, si cotiza en la Bolsa de Valores o es una Pyme, entre otros aspectos.

Diseño de posibles planes y estrategias.- Tras obtener la información necesaria es preciso identificar los problemas prioritarios que se derivan de la situación actual de estudio, para poder proponer soluciones en el marco de un proceso de planificación tributaria.

Para este efecto se debe partir del presupuesto financiero, tomar en cuenta flujo de caja, así como listar los deberes formales a los cuales está obligado el contribuyente y aprovechar los beneficios fiscales que se puedan aplicar.

En base a los datos recopilados, ordenados y analizados se debe diseñar los planes legalmente admisibles, sin dejar a futuro la posibilidad de incorporación de una nueva estrategia. El diseño de estrategias requiere la evaluación y análisis de los problemas, la identificación de soluciones y la elaboración de planes de acción para el cambio. En resumen, tras conocer "¿cómo son las cosas?" es necesario plantear "¿cómo deberían ser?".

Evaluación de planes alternativos.- Financieramente todo plan debe ser analizado mediante la revisión de costo / beneficio, así mismo todo plan tributario sea este alternativo o de decisión única debe utilizar las herramientas económicas y financieras existentes, como el VAN (valor actual neto), TIRF (rasa interna de retorno financiero), etc.

Comparación de distintas alternativas.- Una vez que se hayan analizado los distintos planes en forma separada, deben comparar entre sí, con el fin de considerar la mejor opción para proponer al contribuyente, previo a un análisis exhaustivo de los riesgos que se generen.

Estimación de probabilidad de éxito.- Es importante analizar el riesgo implícito respecto de todos y cada uno de los planes propuestos con el fin de estimar las posibilidades de éxito.

Elección de mejor alternativa.- Se presentará la mejor opción entre los planes analizados del cual se obtenga el mejor beneficio con el menor riesgo posible.

Verificación de la alternativa seleccionada.- Pueden proponerse en orden de prelación o preferencia los varios planes que se hayan obtenido, asesorando o sugiriendo la mejor opción que se haya encontrado porque es el contribuyente quien toma la decisión.

Supervisión y actualización de la mejor alternativa.- Todo plan debe ser supervisado aun al final de su proceso, los continuos cambios en la legislación obligan a que el contribuyente aplique la mejor opción posible dentro de las mejores alternativas conforme a la legislación vigente.

2.3. Planificación tributaria desde una perspectiva gerencial

Un plan de impuestos implementa objetivos y describe la manera de lograr su cumplimiento, a través de la definición de estrategias, políticas y todo lo necesario para lograrlo como medidas de control, entre otros. Posterior a un estudio sistemático y profundo de los antecedentes de la organización, las operaciones que esta realiza, y el resultado de sus ejercicios económicos, la planificación tributaria se plantea lineamientos apropiados a la realidad de la Empresa, tomando en cuenta además sus expectativas a futuro.

La planificación tributaria establece un control de las diferentes obligaciones bien sea las generadas por los impuestos, tasas y/o contribuciones dentro de las operaciones de la empresa, permitiendo a su vez evaluar los logros obtenidos en la misma. Armando Parra afirma que “debe calcularse la operación matemática entre los ingresos y los impuestos totales y entre estos y la utilidad neta,

proyectando el crecimiento de la Empresa, el resarcimiento de las deudas a los acreedores además de una remuneración justa para los accionistas.”³³

El proceso de planeación asegura el uso efectivo de los recursos y conlleva al cumplimiento de la visión de la organización, dando al mismo tiempo la oportunidad de revisar varias alternativas dentro de las opciones permitidas por Ley. “La elección de estrategias tributarias por parte del sujeto pasivo se basa en la utilización de opciones u oportunidades brindadas por la ley cuya decisión, involucra, a la vez la renuncia o pérdida de otras. Por ello, la búsqueda de ahorro fiscal exhibe un costo de oportunidad, todo ello en aras de disminuir la incertidumbre y crear parámetros tributarios que sean susceptibles de ser medibles por medio de la planificación tributaria”³⁴, a efectos de constatar los beneficios proyectados con el máximo aprovechamiento de los recursos que posee la organización.

La planificación tributaria también posee entre sus características principales la pro actividad, entendiendo como esta habilidad a la consecuencia del esfuerzo consciente y racional de utilizar la libertad frente a cualquier estímulo de manera racional, no instintiva; por ello este tipo de planificación busca prever que consecuencias, van a tener las decisiones que como sujetos pasivos del tributo adopten a lo largo del ejercicio económico a fin de poder anticipar la cifra de tributos a pagar. “En consecuencia se alcanza un control mayor del contexto

³³ Armando Parra; *Planeación tributaria y organización empresarial*, Bogotá, Editorial Legis, año 2003.

³⁴ Tulio Rosembuj; *El Fraude de Ley, la simulación y el Abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial Marcial Ponds, año 1999.

tributario que afecta a la empresa vale decir, de las normativas ya existentes además de una preparación mas organizada que facilite la adaptación ante las diferentes vicisitudes que podrían presentarse como modificaciones a las leyes, el anuncio de Decretos o Providencias que podrían generar crisis por el riesgo que la mismas implican”³⁵.

2.4. Políticas y metas tributarias

En la actualidad la mayor parte de las empresas buscan una organización peculiar que se acomode al tamaño de las mismas, es así que las pequeñas, medianas y con mucha más razón las grandes empresas, realizan un plan estratégico económico que encamine a la organización a cumplir con las metas propuestas durante un periodo de tiempo.

Las políticas son parámetros previamente establecidos por lo general por los ejecutivos o gerencia, en donde se establecen los lineamientos que se van a adoptar dentro de la empresa para hacer operativa una estrategia, además de la forma en la cual la misma se pondrá en práctica, para alcanzar las metas programadas.

El área tributaria es una parte fundamental de todo el movimiento financiero, por tal razón, las políticas desde el punto de vista tributario están diseñadas con el propósito de crear transacciones encaminadas a cumplir las metas establecidas en el plan estratégico financiero de la empresa, reducir la carga fiscal a declarar a la administración tributaria considerando la normativa

³⁵ Alfredo Galarraga; *Fundamentos de Planificación Tributaria*; Caracas, Editorial HP; año 2002.

legal vigente, evitar sanciones pecuniarias o inclusive sanciones que den la presunción de defraudación tributaria³⁶.

Las metas tributarias deben considerar los siguientes factores:

- Uso de incentivos tributarios.
- Presión tributaria.
- Relación gastos laboral y nivel dividendos.

Resulta de vital importancia al momento de realizar la planificación tributaria el tomar en cuenta los incentivos tributarios, las exenciones, escudos fiscales³⁷, que pueden concluir con un ahorro significativo de la carga tributaria para el contribuyente, quien puede utilizar esta cantidad como un aporte a la generación de mayor inversión.

El encargado de la planificación tributaria por lo tanto deberá tener en cuenta estas disposiciones encargándose de revisar el tipo de tributo y además acatar lo estipulado en la Ley, cumplir lo estipulado en Decretos, Resoluciones, y demás Circulares emitidos por la Administración Tributaria, en aras de observar circunstancias que puedan generar ahorro para la empresa, permitiendo al contribuyente realizar sus actividades normales generadoras de lucro sin incurrir en hechos gravados.

³⁶ Art. 345 Código Tributario Ecuatoriano

³⁷ Paúl Lira "Los escudos fiscales (EF) son todos aquellos gastos que, registrados en el estado de resultados de la empresa, determinan, al reducir el monto imponible, un menor pago del impuesto a la renta.

<http://blogs.gestion.pe/deregresoalobasico/2012/03/la-importancia-de-los-escudos.html>

Resulta fundamental dentro de los factores que inciden en las metas de la planificación tributaria conocer el porcentaje representado de los impuestos a cancelar en la utilidad neta, es decir la presión tributaria existente. El planificador deberá analizar la incidencia de cada exacción y ponderar su participación en el desembolso realizado por la empresa para su cumplimiento, de manera de enfocarse en los tributos que representan mayor presión fiscal.

Otro aspecto a considerar es la relación gasto laboral e ingresos de trabajadores vs. el nivel de dividendos a accionistas, “merecen atención especial los recursos humanos, lo que implica la elaboración de un plan tributario laboral para la remuneración de los trabajadores, para beneficio mutuo de la empresa y sus empleados”³⁸ Si bien los empresarios realizan inversiones en negocios con el propósito de obtener una rentabilidad también deben velar por los beneficios de sus trabajadores, enmarcados siempre en el cumplimiento de las presunciones legales, pero considerando el aprovechamiento de oportunidades que conlleven a un ahorro tributario para la entidad.

2.5. La planificación tributaria como una herramienta financiera

La planificación tributaria es un instrumento tributario que permite a las empresas y organizaciones el mermar la cuantía incurrida por concepto de impuestos sin interferir en el desenvolvimiento diario de sus actividades y sin cometer ningún tipo de infracción y al mismo tiempo buscar cambiar los métodos

³⁸ Armando Parra, *Planeación tributaria y organización empresarial*; Bogotá, Editorial Legis, año 2003.

tradicionalmente utilizados administrativamente por nuevos métodos más sofisticados que dan un panorama financiero mucho más amplio.

Es importante destacar que la planificación tributaria permite a las distintas empresas aplicar alternativas o estrategias que enmarcadas, en un ámbito legal proporcionen una distribución justa de su carga tributaria, sin dejar de cumplir su obligación al Estado y de esta forma poder preservar su patrimonio para poder continuar con su funcionamiento económico, permaneciendo activa dentro del mercado competitivo; también es utilizada como parámetros para tomar decisiones, por lo que ayuda a reducir la crisis, da mejor uso a los recursos y define las prioridades:

- Permitir a las empresas disminuir su carga tributaria sin cometer infracciones y sin interferir en el desenvolvimiento cotidiano.
- Actualizar los métodos administrativos utilizados considerando el impacto tributario.
- Optimizar la coordinación de las estrategias para el cumplimiento de los objetivos financieros para mantener eficiencia y efectividad en el proceso.

Cuando no consideramos los impuestos en las diarias transacciones de las empresas, estamos sobre-estimando los ingresos y a su vez, sub-estimando los egresos, dando a su vez el resultado de la sobre estimación de las utilidades; en este sentido, la necesidad de planificar surge de las siguientes circunstancias:

- Dar un aporte a la sociedad.

- Poder anticipar la cifra de impuesto a pagar.
- Sentido de responsabilidad social.

Al hablar de planificación tributaria como una herramienta y para que esta conduzca a la minimización de la carga impositiva del contribuyente, es indispensable el conocimiento de las distintas disciplinas no solo de rama tributaria que pueden ser utilizadas como herramientas alternativas, entre otras tenemos a las siguientes: el derecho, la economía, las finanzas, la administración, la ingeniería de procesos, además debido a la cambiante legislación tributaria y a las distintas variables que se utiliza es necesaria una buena dosis de ingenio por parte del planificador.

El planificador tributario además debe conocer sobre la actividad o empresa a la cual va a aplicar este proceso de planificación, instruyéndose sobre la misma o respaldándose de los otros departamentos operativos de la empresa o de los técnicos conocedores de la actividad propia del negocio.

2.6. Planificación tributaria internacional

Los avances tecnológicos, informáticos y de información han permitido el crecimiento de transacciones a nivel mundial, generando que el comercio internacional se intensifique con la desaparición virtual de las fronteras.

Los Estados a través de su política fiscal han programado beneficios tributarios que sean atractivos a la inversión extranjera directa, es esta diversidad de regímenes fiscales así como los convenios para evitar la doble imposición fiscal

los que han dado el primer paso para la aplicación de la planificación tributaria internacional en las empresas.

Para revisar en una forma analítica la planificación tributaria internacional podemos basarnos en cinco opciones básicas³⁹:

- a) Ubicación de las actividades productivas.- Al momento de localizar una actividades productiva son varios puntos que deben ser tomados en cuenta donde el aspecto tributario – fiscal no siempre es el primordial, tenemos otros aspectos que se consideran de mucha importancia, como son: riesgo país, gobiernos de turno, sistema económico, factores sociales, régimen aduanero, incluso hasta aspectos religiosos.
- b) Situación de los centros financieros y de servicios.- Las rentas asociadas a la financiación de los grupos de sociedades es uno de los principales aspectos de planificación fiscal internacional, con esto se busca la localización de jurisdicciones tributarias que beneficien a una menor aplicación tributaria a través de gastos deducibles o ingresos imponibles que representen una carga impositiva más rentable en una segunda jurisdicción.
- c) Intangibles.- Al momento de valorar económicamente una empresa toma mucha importancia el valor de sus intangibles sean estos de registro o de protección legal como tales.
- d) Estructuras corporativas y de sociedades holding.- estas pueden ser: sociedades cabeceras de un grupo, operativas al mismo tiempo que

³⁹ Carpio, Romeo. 2012. “La planificación tributaria internacional”, en: *Revista Retos*, Año 2, Núm. 3, pp. 53-67. Quito: Editorial AbyaYala.

tenedoras de las participaciones, subsidiarias del grupo en un determinado sector económico o área geográfica (Subholding).

- e) Política de precios de transferencia.- Las empresas procuran fijar precios que minimicen la posibilidad de ser observados por las administraciones tributarias en sus transacciones intragrupo a nivel internacional.

Se ha dado mucha importancia en las diversas administraciones tributarias a los llamados paraísos fiscales que son jurisdicciones favorables en términos tributarios a los no residentes que poseen inversiones en sus territorios. No existe una regla clara sobre los límites para nombrar a un país como un paraíso fiscal, sin embargo se ha detectado ciertas características que los consideran como tal por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es así que hoy en día los paraísos fiscales ya no forman parte de la planificación tributaria internacional, debido principalmente a las normas antiparaísos que se han adoptado, además que por razones de imagen es delicada la presencia de inversiones en estos territorios.

En el Ecuador con la Ley de Equidad Tributaria en el año 2007 se incorpora algunas medidas relacionadas a los paraísos fiscales, entre estas tenemos:

- a) Se considera partes relacionadas a las transacciones efectuadas cuando estas se encuentran en paraísos fiscales.
- b) Se otorga mediante Ley la facultad de determinar paraísos fiscales a la administración tributaria mediante resolución.

- c) Los dividendos distribuidos por sociedades nacionales a extranjeras son considerados exentos, a excepción de los que se encuentran domiciliados en paraísos fiscales.
- d) En pagos efectuados al exterior se considera una rebaja en el porcentaje de retención de impuesto a la renta, cuando el beneficiario de este no se encuentre domiciliado en un paraíso fiscal.
- e) En caso de leasing o arrendamiento mercantil internacional no se considera la deducibilidad del canon de arrendamiento, cuando este se encuentre en un paraíso fiscal.
- f) En el caso de rentas provenientes del extranjero, no existe la exoneración si estas provienen de paraísos fiscales.

Además con la aprobación del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones⁴⁰ dispone que no se apliquen los beneficios que contempla a aquellas inversiones provenientes de personas naturales o jurídicas domiciliadas en paraísos fiscales.

Además existen otras medidas establecidas en el RLORTI en cuanto a los paraísos fiscales en los pagos por concepto de comisiones de exportación, no se considera la exoneración sobre la retención de impuestos cuando el beneficiario de la misma resida en un paraíso fiscal, al igual que con las comisiones pagadas por promoción de turismo receptivo.

⁴⁰ Registro Oficial N. 351 del 29 de Diciembre del 2010

CAPÍTULO III

3. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA APLICADA AL SEGMENTO DE LAS AEROLÍNEAS INTERNACIONALES DE TRANSPORTE DE PASAJEROS Y CARGA.

Una vez revisada la forma de tributar por parte de este segmento económico de las aerolíneas de transporte internacional y los aspectos fundamentales de la planificación tributaria, podemos tener una idea más clara del proceso que aplicaremos para crear una guía de planificación tributaria de aerolíneas de transporte internacional en el Ecuador.

Otro aspecto que es fundamental tomar en cuenta es el origen y procedencia de la aerolínea, si es de bandera ecuatoriana o extranjera, esto con el fin de revisar los tratados internacionales que se puedan aplicar para el estudio de planificación tributaria, además que existirá un tratamiento diferente en la aplicación de pagos efectuados al exterior conforme la legislación ecuatoriana vigente.

También es importante revisar las diversas actividades económicas a las cuales puedan estar involucradas este grupo de empresas, en vista que toda actividad que no sea el transporte aéreo internacional de carga y/o pasajeros, estará sujeta a lo dispuesto para todos los sujetos pasivos sobre el pago de tributos, como por ejemplo el pago del 22% del impuesto a la renta, la aplicación del 5% de impuesto a la salida de divisas y de la tarifa del 12% del impuesto al valor agregado.

Los permanentes cambios en la legislación tributaria ecuatoriana, han obligado a las compañías a analizar su impacto y buscar estrategias inmediatas para reducirlo mejorando así su flujo de caja, programando con la debida anticipación el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias.

3.1. Procedimiento para establecer las fases de planificación tributaria aplicables a las empresas de transporte aéreo internacional.

Hemos hablado en el anterior capítulo sobre las etapas de aplicación en la planificación tributaria en las empresas en general, además que no es aconsejable crear un modelo a seguir para la aplicación de un proceso de planificación tributaria por las características propias de una empresa, sin embargo es importante indicar las fases⁴¹ con las cuales iniciaremos el estudio de la planificación tributaria aplicada a este sector de la economía:

3.1.1. Conocimiento del negocio

Para que se conozca un negocio por parte del profesional que iniciará el análisis para una planeación tributaria, debe trabajar por dos vías:

- Revisión de las operaciones de la empresa.
- Revisión de la planeación estratégica, esta última para asegurarse que el planeamiento tributario este alineado con el plan estratégico.

En la primera fase, se debe contar con toda la documentación que originó la empresa, el acta de constitución de la empresa y su correspondiente inscripción

⁴¹ Norberto Rivas Coronado, *Planificación tributaria*, Santiago de Chile, Editorial Magril Limitada, 2000, pag. 20

en el Registro Mercantil, los estatutos, si han habido modificaciones, el origen y procedencia de la aerolínea, como es su proceso contable, los pagos en sus declaraciones tributarias y cumplimientos formales adicionales que exija la administración tributaria.

Lo interesante del conocimiento de la empresa, es saber: el qué, el cómo, el cuándo, el dónde, el por qué y el para qué, que se requieran de las diferentes actividades que se deban controlar por su incidencia tributaria en el negocio.

Se debe hacer una revisión de las operaciones de la empresa, tomando énfasis en conocer lo siguiente:

- Características de la aerolínea en general.
- Situación en la cual se encuentra la empresa en su fase inicial, crecimiento, supervivencia o liquidación.
- Composición del capital accionario, o si es sucursal de una empresa extranjera.
- Objeto social, servicios que ofrece: pasajeros y/o carga, transporte nacional y/o internacional.
- Regulaciones especiales (Aplicación Art 31 LORTI, convenios de doble tributación, etc.)
- Información financiera actual y presupuestada.
- Planes de inversión – nuevos servicios.
- Riesgos estratégicos del negocio.

- Transacciones entre partes relacionadas, o de ser el caso con sus matrices.

3.1.2. Estudio de la situación impositiva de los años sujetos a revisión

Para lo cual debe obtenerse información referente a:

- Revisión de las declaraciones tributarias para determinar contingencias de impuestos.
- Revisión de procedimientos y controles en impuestos para identificar riesgos de sanciones o mayores impuestos.
- Cumplimiento de obligaciones (cronograma tributario)
- Cómo se canalizan las actividades y responsabilidades de la empresa frente al fisco.
- Utilización, disposición o reclamo de los saldos a favor reflejados en las declaraciones (crédito tributario).
- Identificación de puntos de mejoramiento y oportunidad.
- Observación de situaciones repetitivas de un año a otro y que no han sido subsanadas.
- Revisión de áreas que tengan que ver con el proceso tributario.

3.1.3. Evaluación de las posibilidades de planeación

Para identificar las estrategias de planificación tributaria que puedan aplicarse adecuadamente a este sector de la economía es necesario que en forma permanente se evalúen y se tomen decisiones acerca de temas tales como:

- ¿Existe algún beneficio tributario para la actividad económica que realiza la empresa o por su ubicación geográfica? (revisar los regímenes sectoriales, Código de la Producción, requisitos y obligaciones)□.
- ¿Es la tasa efectiva de impuesto sobre la renta acorde con las utilidades reales generadas por la compañía?
- ¿De qué manera incide la política de distribución de utilidades del ente económico en la determinación de los impuestos directos sobre la renta a pagar?
- ¿Existen nuevos beneficios o nuevas deducciones?
- ¿Qué incidencia tributaria tendría el endeudamiento externo frente a financiación en moneda local, o en reemplazo de una inversión extranjera que afecte directamente al capital (considerar tema de retenciones al exterior sobre intereses de créditos)?
- ¿Es correcta la política de distribución de dividendos?
- ¿Existe convenios de doble tributación fiscal entre el Ecuador y la matriz de la aerolínea (en caso de ser extranjera)?

Las decisiones basadas en la respuesta a los anteriores interrogantes producen efectos en la política tributaria de la empresa, que además debe basarse en las decisiones financieras del normal desenvolvimiento, y que inclusive, son determinantes para la supervivencia comercial de la empresa.

3.1.4. Desarrollo de la Planeación

Analizado lo anteriormente señalado, estamos en condiciones de proceder a realizar una planificación tributaria efectiva, la misma que comprende, entre otros los siguientes aspectos relevantes:

- Estudio de la información financiera proyectada o presupuestada por la empresa.
- Cálculo del impuesto a la renta por los años que cubre la planeación.
- Análisis de impuestos directos e indirectos que le competen a la empresa en estudio.
- Análisis de alternativas.
- Preparación del informe para la administración de la empresa, con identificación del tributo y recomendaciones.

El informe de planeación tributaria debe ser sometido a actualización periódica a raíz de cambios en la legislación que pudieran afectar los planteamientos realizados.

3.2. Guía referencial de planificación tributaria aplicada al sector, casos prácticos.

Como se vio en los capítulos anteriores, la planificación tributaria requiere de un diagnóstico de la situación actual contemplando el punto de vista jurídico y contable, para que a partir del mismo se puedan establecer los correctivos y a la vez, encontrar mecanismos legales para optimizar los costos tributarios.

Es importante hacer un exhaustivo análisis de los deberes formales de los contribuyentes, que sirva de una guía pormenorizada a cada empresa del sector; el estudio profundo de la situación actual de estas empresas no solo sirve como un medio para cumplir con el SRI, sino que también se utiliza para generar: reclamos de pago indebido, presentación de declaraciones sustitutivas, consultas tributarias, etc.

En los últimos años se han realizado cambios en las Leyes tributarias, encaminados al incremento de la recaudación tributaria, para cubrir deficiencias en el Presupuesto General del Estado, así como también orientados a incentivar el cumplimiento de las obligaciones impositivas en la ciudadanía, estas modificaciones exigen capacitación constante en materia tributaria por parte de los contribuyentes y especialmente en nuestro caso particular de las empresas de transporte aéreo internacional.

El control interno tributario que cada una de las empresas debe practicar para evitar contingentes tributarios, va de la mano con el procedimiento de planificación tributaria, los cuales en conjunto emitirán los resultados más idóneos del plan tributario a aplicarse.

A continuación como parte de las actividades propuestas para el proceso de planificación tributaria aplicado a este sector de la economía, se analizarán varios casos prácticos que a través de ejemplos evidenciarán las mejores opciones legalmente aceptables y su aplicación:

- Exoneración al ISD por pagos realizados al exterior para la amortización de capital e intereses.
- Exoneración al pago del ISD por concepto de dividendos distribuidos a sociedades extranjeras.
- Las formas de pago y el lugar a cobrar de los ingresos obtenidos en el pago del Impuesto a la Salida de Divisas ISD.
- Beneficio de devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado en la adquisición de combustible aéreo por las Aerolíneas que prestan el servicio de transporte de carga al extranjero.
- Exoneración al pago de impuesto a la renta por cinco años, al realizar inversiones nuevas y productivas.
- Convenios para evitar la doble tributación fiscal.
- Reinversión de utilidades.
- Procedimiento para regularizar la asignación de costos y gastos desde exterior.
- Impuestos municipales.
- Otros incentivos o beneficios a considerar para planificación tributaria.

3.2.1. Impuesto a la Salida de Divisas ISD

Como se explicó anteriormente el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), constituye el tributo de mayor contribución para el Estado por parte de las

aerolíneas, en cuanto al ISD, se analizará a través de varios casos prácticos, como aplicar planificación tributaria y no caer en elusión tributaria:

3.2.1.1. CASO 1: Pagos realizados al exterior para la amortización de capital e intereses, destinada al financiamiento de inversiones previstas en el código de la producción

El Código de la Producción en su artículo 13 define a la inversión productiva de la siguiente forma: “Entiéndase por inversión productiva, independientemente de los tipos de propiedad, al flujo de recursos destinados a producir bienes y servicios, a ampliar la capacidad productiva y a generar fuentes de trabajo en la economía nacional.”⁴²

Como se explicó en el capítulo 1, las aerolíneas han contribuido con el desarrollo de las exportaciones en el país, siendo las flores el principal producto transportado por las empresas de transporte de carga aérea internacional.

En el diario vivir del mundo de los negocios es necesario el endeudamiento de las empresas con terceros, pues dependiendo de la situación, el apalancamiento financiero puede ser muy beneficioso para las empresas, además si consideramos ciertos aspectos legales pueden inducir a un ahorro tributario.

Las necesidades de endeudamiento varían de acuerdo al tipo de empresa y a sus necesidades, sin embargo para ejemplificar este caso usaremos datos

⁴² Suplemento del Registro Oficial N. 351 del miércoles 29 de diciembre del 2010

supuestos que nos lleven a comprender de una manera más sencilla las mejores opciones legales para maximizar la utilidad luego del pago de impuestos.

Al amparo de lo expuesto anteriormente, vamos a suponer que la Aerolínea XYZ para cumplir con proyectos de inversión necesita el financiamiento de USD. 500.000,00, el patrimonio de esta empresa que demuestran sus estados financieros es de 165.000 dólares, el departamento financiero de acuerdo a su flujo de efectivo proyectado calcula pagar el préstamo en el lapso de 18 meses.

Tenemos 3 opciones diferentes de financiamiento de acuerdo a lo siguiente:

Opción A: Préstamo con institución financiera local con una tasa del 18% de interés anual, la Tasa de Interés del Banco Central de Ecuador (TIBC) 17%.

Opción B: Préstamo con institución financiera del exterior (no ubicada en paraíso fiscal) con una tasa del 14% anual, TIBC 12%.

Opción C: Préstamo de su casa matriz con una tasa del 10% anual, TIBC 12%.

	OPCION A 18% TIBC 17%	OPCION B 14% TIBC 12%	OPCION C 10% TIBC 12%
<i>Préstamo</i>	500,000.00	500,000.00	500,000.00
<i>Interés</i>	(135,000.00)	(105,000.00)	(90,000.00)
<i>15% Trabajadores</i>	20,250.00	15,750.00	13,500.00
<i>Impuesto a la Renta</i>	N/A	N/A	N/A
<i>Gastos no Deducibles</i>	N/A	N/A	N/A
<i>Impuesto a la Salida de Divisas</i>	N/A	N/A	(29,450.00)
<i>Retenciones</i>	0	0	0
RESULTADO	(114,750.00)	(89,250.00)	(105,950.00)

En el cuadro anterior podemos ver los datos del ejercicio que se propuso, teniendo como resultado que la opción B, el financiamiento en una institución financiera del exterior es la más viable.

Como podemos ver en este ejemplo no se ha tomado en cuenta en el ejercicio el cálculo de impuesto a la renta y tampoco se consideró los gastos no deducibles, esto, debido a la normativa propia que tienen las empresas de transporte aéreo internacional que pagan el impuesto a la renta en base a una tarifa fija y por ende no son considerados en la conciliación tributaria los gastos no deducibles, sin embargo el ISD, la participación a los trabajadores y las retenciones si se los considera porque representan una salida efectiva de dinero que se traduce en la baja del ingreso de los socios o accionistas al momento del reparto de dividendos.

De este análisis podemos ver que el resultado más óptimo se generó por la aplicación de la exoneración del pago del impuesto a la salida de divisas, en los pagos realizados al exterior para la amortización de capital e intereses de créditos otorgados por instituciones financieras internacionales, con un plazo mayor a un año, destinadas al financiamiento de inversiones previstas en el Código de la Producción. También es importante explicar que en este ejercicio se incluyó en los cálculos del pago del ISD, la exención de los primeros USD. 1.000,00 acumulados quincenalmente en el pago del ISD.⁴³

⁴³ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Art. 1 NAC-DGERCGC 12-00572 publicada en el Registro Oficial N. 792 del 19 de septiembre del 2012

No obstante, es necesario recalcar que en el caso C, debemos aplicar las restricciones de subcapitalización conforme lo estipulado en el Artículo 10 de la LORTI por ser parte relacionada que estipula lo siguiente:

“Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades...

Los intereses pagados respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles”.

En nuestro ejemplo, en el caso C existe la transacción con partes relacionadas (casa matriz), y el préstamo excede en más del 300% al valor del patrimonio, sin embargo no aplica el gasto no deducible por la particularidad del cálculo de la base imponible para el pago del impuesto a la renta por parte de este segmento de empresas.

3.2.1.2. CASO 2: Exoneración del pago de ISD por concepto de dividendos distribuidos a sociedades extranjeras domiciliadas en el Ecuador

Es de suma importancia tomar en cuenta el pago de dividendos a los socios y accionistas de las empresas pertenecientes al segmento en estudio, en vista que están exentos del pago al ISD, los pagos que se efectúen al exterior por concepto de dividendos, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en el Ecuador.

Sin embargo, esta exoneración aplica siempre y cuando, la sociedad o la persona natural, no este domiciliada en paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición y además no aplicará esta exoneración, cuando los dividendos se distribuyan a favor de sociedades extranjeras de las cuales, a su vez, sean accionistas las personas naturales o sociedades residentes o domiciliadas en el Ecuador, que son accionistas de la sociedad domiciliada en el Ecuador que los distribuye.

Para el caso de envío de divisas al exterior por concepto de distribución de dividendos, a partir de 01 de septiembre de 2013, no debe presentarse ninguna declaración o trámite previo por escrito ante la Administración Tributaria; por lo que el único requisito en este caso es la presentación por internet del formulario de “Declaración de transacción exentas / no sujetas del Impuesto a la Salida de Divisas”.⁴⁴

A continuación se presenta el formulario de declaración informativa de transacciones exentas y no sujetas al pago del ISD. En este podemos apreciar que en los casilleros 502 al 549 debemos detallar el periodo al cual corresponden los dividendos, el país de destino de la transferencia, y el monto sobre el cual se realiza el pago.

⁴⁴<http://www.sri.gob.ec/web/guest/519>

 <p>SRI SERVICIO DE RENTAS INTERNAS Resolución No. NAC-DGER/GG13-000389</p>	DECLARACIÓN INFORMATIVA DE TRANSACCIONES EXENTAS/NO SUJETAS DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS		<table border="1"> <tr> <td style="width: 20px;">99</td> <td>No. FORMULARIO</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="height: 20px;"></td> </tr> </table>		99	No. FORMULARIO		
	99	No. FORMULARIO						
<p>IMPORTANTE: Las transferencias quincenales son inferiores o iguales a USD. 1000 no requiere la presentación de este formulario.</p>		<table border="1"> <tr> <td style="width: 20px;">001</td> <td>FECHA DE EMISIÓN</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="height: 20px;"></td> </tr> </table>		001	FECHA DE EMISIÓN			
001	FECHA DE EMISIÓN							
200 IDENTIFICACIÓN DEL REMITENTE (CONTRIBUYENTE)								
201	NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN DEL REMITENTE		202	RAZÓN SOCIAL O APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS DEL REMITENTE				
203	CIUDAD / PROVINCIA DEL DOMICILIO DEL REMITENTE		204	DIRECCIÓN DEL DOMICILIO DEL REMITENTE				
205	RAZÓN SOCIAL DE LA INSTITUCIÓN FINANCIERA / COURIER		206	RUC DE LA INSTITUCIÓN FINANCIERA / COURIER				
				0 0 1				
300 DETALLE TRANSACCIONES EXENTAS DE ISD POR CRÉDITOS EXTERNOS								
Motivo de la exención		Número de registro del crédito en el BCE	Fecha de registro del crédito en el BCE	Pais destino de la transferencia	Monto (USD)			
Pago por amortización de capital, originado en endeudamiento externo otorgado por una institución financiera internacional, con un plazo mayor a un año, destinado al financiamiento de inversiones previstas en el COPCI		302	303	304	309			
Pago por amortización de intereses, originado en endeudamiento externo otorgado por una institución financiera internacional, con un plazo mayor a un año, destinado al financiamiento de inversiones previstas en el COPCI		312	313	314	319			
400 DETALLE TRANSACCIONES EXENTAS DE ISD POR IMPORTACIONES DE ZEDE'S								
Motivo de la exención		Actividad económica relacionada	Pais destino de la transferencia	Monto (USD)				
Importación de bienes, realizadas exclusivamente por administradores u operadores de ZEDE'S (relacionada a actividad autorizada)		402	403	409				
Importación de servicios, realizadas exclusivamente por administradores u operadores de ZEDE'S (relacionada a actividad autorizada)		412	413	419				
500 DETALLE TRANSACCIONES EXENTAS DE ISD POR DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS								
Pago por distribución de dividendos a no residentes en el Ecuador		Periodo fiscal al que corresponden los dividendos	Pais destino de la transferencia	MONTO (USD)				
Al remitir esta sección el ordenante certifica y declara que ninguno de sus accionistas son a su vez accionistas de la sociedad extranjera a la que se distribuyen dividendos, y que dicha sociedad extranjera o persona natural a la que se distribuyen dividendos no se encuentran domiciliadas o son residentes en Ecuador, en paraísos fiscales ni en jurisdicciones de menor imposición.		502	503	509				
		512	513	519				
		522	523	529				
		532	533	539				
		542	543	549				

Además de lo expuesto anteriormente, también existe la exención del pago de impuesto a la renta por el concepto de dividendos y utilidades conforme lo estipula el Art. 9, numeral 1 de la LORTI:

“Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.”

Vemos que en este caso de pago de dividendos a sociedades extranjeras podemos incorporar además de la exoneración del ISD, la exención del ingreso por dividendos luego del pago de impuesto a la renta.

3.2.1.3. Caso 3: Las formas de pago y el lugar a cobrar los ingresos

Las empresas de transporte aéreo internacional de carga utilizan las guías aéreas (AirWayBill), más conocidas por sus siglas en Inglés de AWB, como documento que soporta y respalda el traslado de la carga aérea, así como las aerolíneas de pasajeros utilizan los tiquetes aéreos, estas son consideradas por la administración tributaria como un comprobante de venta válido⁴⁵ y como sustento de costo - gasto, además son documentos internacionales que sirve de sustento para el servicio de transporte, son parte del costo CIF y se incluye el gasto de transporte en la base para el cálculo de los aranceles en cada uno de los países.

Las AWB tienen la particularidad de detallar si los fletes serán cobrados en origen o en destino conforme a los acuerdos comerciales con sus clientes, si el flete es cobrado en destino será marcado como por cobrar (Collect) o si es cobrado en origen como prepagado (Prepaid), esta transacción lo definen los importadores o exportadores de acuerdo a los incoterms pactados entre las partes involucradas en el negocio.

Esta acotación es importante hacerla tomando en cuenta que la particularidad de cobro en origen o destino involucra movimientos tributarios muy importantes. En el Ecuador se realiza el pago del Impuesto a la Salida de Divisas,

⁴⁵Art. 1 Reglamento de Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

que se carga sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero. La tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), es del 5%.

Las aerolíneas cuyas matrices están ubicadas fuera del país requerirán de acuerdo a sus necesidades y a su flujo de efectivo el traslado de los fondos a sus países de origen, si el cobro de las guías aéreas se realizó en origen (en Ecuador) estos fondos serán enviados al exterior con el correspondiente pago del 5% del ISD; sin embargo si la guía aérea fue llenada como cobro en destino, no necesitará el retorno del dinero al Ecuador para posteriormente ser direccionado a su matriz.

Según el análisis de este ejemplo estamos ante un caso de elusión versus planificación tributaria, la aplicación del llenado de la guía aérea aparentemente nos permite dejar de pagar el ISD mediante la utilización de un documento internacional aprobado en el Ecuador como comprobante de venta, por la particularidad del pago en destino.

Se puede ver que en este ejemplo existían vacíos en la ley, ya al ser cobrada la venta fuera del país permitía que los fondos no entren al país y por tanto al momento de salir no sea retenido por la institución financiera el 5% de este impuesto. Sin embargo en noviembre del año 2011, se emitió la Ley de Fomento Ambiental en donde se pone en ejecución una medida anti elusión o anti evasión tal como lo establece el Art. 17 de esta Ley, el cual manifiesta: "Art. 17.-

Sustitúyanse los incisos tercero y cuarto del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, por los siguientes textos:

"Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros.

También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas"⁴⁶

Realizando un análisis de esta reforma, las empresas exportadoras, incluidas las de servicios deberán liquidar de manera anual el ISD, por lo tanto las empresas de transporte aéreo internacional de carga y pasajeros no podrán utilizar la forma de pago "por cobrar" como una medida de planificación tributaria, porque según lo revisado anteriormente deberá liquidar este impuesto conforme lo establezca la resolución.

⁴⁶ Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, Verde, publicada en el Registro Oficial Suplemento 583 del 24 de noviembre 2011

Cabe mencionar que las aerolíneas internacionales por lo general pagan más en Impuesto a la Salida de Divisas que por Impuesto a la Renta, considerando que la tarifa del ISD es el 5% de las transferencias realizadas mientras que la base para el cálculo del 22% del impuesto a la renta es el 2% de sus ingresos brutos.

Si consideramos como ejemplo, una aerolínea extranjera cuyos ingresos totales de fuente ecuatoriana por la venta de pasajes y transporte de carga internacional son por un valor de 19.890.000 y un valor por gastos locales no asignados por la matriz de 10.844.000, refleja un valor de 9.046.000 dólares de utilidad que deberán ser transferidos a su Casa Matriz, y por ende pagar el 5% de ISD, lo cual representará 452.300 dólares, mucho más alto que el valor por impuesto a la Renta de 87.516 dólares.

A continuación veremos un ejemplo práctico que explica la cuantía que afectará al ISD versus el impuesto a la renta:

Total Ingresos	19,890,000.00	
Total Gastos	10,844,000.00	
Total Utilidad	9,046,000.00	
Impuesto a la Renta: 22% del 2% de Ingresos brutos		87,516.00
Impuesto Salida Divisas: 5% valor transferidos		452,300.00

En el ejemplo anterior no se está tomando en cuenta la particularidad del pago en destino o en origen.

3.2.2. Impuesto al Valor Agregado IVA

3.2.2.1 Beneficio de devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado en la adquisición de combustible aéreo por las Aerolíneas que prestan el servicio de transporte de carga al extranjero

El costo del combustible es uno de los principales rubros que las empresas de transporte aéreo internacional deben tomar en cuenta al cuantificar sus costos y gastos totales, la asignación de costos que se realiza al combustible depende de las horas vuelo utilizadas por una aeronave en la operación de un determinado país, para esto es necesario un informe técnico que lo realizarán expertos en el área aeronáutica.

Este procedimiento lo ejecutan las aerolíneas registradas como sucursales de empresas internacionales en su consolidación de costos y gasto, así como en la asignación de estos desde su casa matriz a cada una de sus sucursales, en el Ecuador esto está regulado en la LORTI y en el RLORTI, previo la certificación de auditores externos con representación en Ecuador.⁴⁷ Este procedimiento será explicado con más detalle más adelante.

Sin embargo además de este procedimiento las aerolíneas internacionales compran combustible localmente y pagan el correspondiente 12% de Impuesto al

⁴⁷Art. 30 Reglamento LORTI, Deducción por pagos al exterior

Valor Agregado por la compra de este bien, existe en el Ecuador el derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días.

Para cumplir con este objetivo la administración tributaria solicita ciertos requisitos que las aerolíneas deben cumplir conforme a lo estipulado en la resolución NAC-DGERCGC11-00412⁴⁸ por periodos mensuales en las oficinas del SRI a nivel nacional. La aerolínea para este propósito debe haber presentado la declaración de IVA y el anexo transaccional del mes correspondiente a su solicitud.

Así mismo antes de ingreso de su solicitud debe haber efectuado la prevalidación en el sistema en línea que posee el SRI, el cual generará un reporte que se adjuntará posteriormente con la solicitud.

Una vez cumplido con lo anteriormente explicado, el contribuyente puede presentar su solicitud adjuntando la siguiente documentación:

- Solicitud de devolución.
- Reporte de prevalidación del periodo solicitado.
- Copia simple del nombramiento del Representante Legal debidamente inscrito en el Registro Mercantil/ copias notariadas del Poder, en el caso de que se trate de un apoderado. Ambos documentos vigentes al momento de su presentación.
- Copia de la cédula de ciudadanía, identidad o pasaporte.

⁴⁸ Publicada en el Registro Oficial 593 del 9 de diciembre del 2011

- Copia del encabezado del estado de cuenta corriente o libreta de ahorros.
- Copia de la autorización de concesión o permiso de operación emitido por la autoridad aeronáutica competente, vigente al periodo solicitado.
- Copia simple de las especificaciones operacionales, emitidas para la aerolínea, por la autoridad aeronáutica competente.
- Adjuntar copias certificadas de los mayores contables de las cuentas, a través de las cuales, registren las ventas por prestación del servicio de transporte aéreo público, internacional de carga y las compras de combustible aéreo del mes solicitado.
- Copia de talón resumen del anexo transaccional del mes solicitado.
- Copia de la Declaración de IVA del mes solicitado.
- Original del certificado a través del cual se indique la proporción que corresponda a la utilización del combustible aéreo exclusivamente para el transporte de carga al extranjero, por el periodo solicitado, firmado por el representante legal y el contador.
- Listado de comprobantes de venta y Declaraciones Aduaneras Únicas, que sustenten el crédito tributario y el valor total del IVA solicitado, impreso y en medio magnético, firmado por el representante legal y el contador.
- Copias legibles certificadas de los comprobantes de venta que sustenten la compra de combustible aéreo (sello y firma original del

representante legal o el contador) En el caso de importaciones, adjuntar copias certificadas de las Declaraciones Aduaneras Únicas. En ambos casos, deben estar detallados en el listado indicado en el numeral anterior.

- Las ventas por el servicio de transporte aéreo de carga al extranjero, deberán encontrarse en el reporte que la International Air Transport Association (IATA) remite al Servicio de Rentas Internas.

Es importante considerar que, de acuerdo al Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el valor que se devuelva por concepto de IVA en un período, no podrá exceder del 12% del valor de las adquisiciones de combustible aéreo utilizado en el transporte internacional aéreo de carga, el monto a devolver por cada periodo, además no podrá exceder del 12% del total de las ventas efectuadas por el servicio de transporte internacional aéreo de carga. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado en base a futuras prestaciones de servicio de transporte internacional aéreo de carga.

La aplicación de este beneficio para las aerolíneas es muy importante dentro de este grupo económico, en vista que los valores pagados por combustible son considerablemente altos, dentro del total de costos y gastos tomados en cuenta en los estados financieros.

3.2.3. Impuesto a la renta

Pese a la particularidad que se explicó en el capítulo 2 sobre la forma de cálculo del impuesto a la renta, en base a sus ingresos brutos, por parte de las aerolíneas, existen varios beneficios y exenciones a los cuales pueden acogerse este grupo de empresas, que se evidenciará a través de los siguientes casos prácticos:

3.2.3.1 Caso 1: Exoneración de pago del impuesto a la renta por cinco años al realizar inversiones nuevas y productivas fuera del cantón Quito o Guayaquil

Para dar inicio a un proyecto de inversión, previamente es necesario realizar un estudio de mercado y determinar si financieramente es rentable el negocio (ver capítulo 2), como parte de este proyecto es muy importante tomar en cuenta lo concerniente a la parte fiscalidad del país, pues debemos analizar posibles contingencias tributarias que se puedan encontrar, y al mismo tiempo revisar los posibles beneficios que se puedan obtener de las Leyes tributarias para definir la viabilidad del proyecto.

El estudio técnico, es un elemento esencial de un proyecto de inversión, es aquí en donde examinamos donde ubicar la empresa o las instalaciones del proyecto.

Al tomar en cuenta la ubicación del nuevo proyecto de inversión, debemos hacer referencia a los factores locacionales que mejores ventajas nos ofrezcan, por ejemplo vías: de comunicación y transporte, infraestructura y servicios,

análisis de competitividad regional, planes de ordenamiento urbano, así como los incentivos fiscales para la localización que se encuentren vigentes.

Las empresas de transporte aéreo internacional ya domiciliadas o a su vez que quieran constituirse en el país, pueden sentirse motivados a invertir en nuevos proyectos propios de su actividad operacional en las cercanías al nuevo aeropuerto Internacional de Tababela.

El Código de la Producción hace referencia a incentivos sectoriales por inversiones nuevas y productivas, fuera de los cantones Quito y Guayaquil, que reconoce la exoneración total del impuesto a la renta por cinco años a las inversiones nuevas que se desarrollen en estos sectores. El artículo 9, numeral 1 LORTI, manifiesta lo siguiente:

“Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.”⁴⁹

Resulta sumamente interesante la exoneración de pago del impuesto a la renta por el lapso de 5 años, sin embargo se debe considerar que para la aplicación de lo expuesto en el Artículo anterior, el Código de la Producción establece 10 sectores económicos considerados prioritarios para el Estado, dentro

⁴⁹ LORTI, Artículo 9, numeral 1

de los cuales incluye: el turismo y los servicios logísticos de comercio exterior, el Decreto Ejecutivo N. 757 de Inversiones y Fomento Productivo del 6 de mayo del 2011, conceptualiza estos sectores:

Turismo:

“El sector de turismo integra a todas las actividades asociadas con el desplazamiento de personas hacia lugares distintos al de su residencia habitual, sin ánimo de radicarse permanentemente en ellos. Para efectos de los beneficios de este Código se incluyen las actividades de alojamiento; servicio de alimentos y bebidas; y, los de transportación turística, inclusive el transporte aéreo, marítimo, fluvial, terrestre y el alquiler de vehículos para este propósito. Así también incluye las nuevas actividades de comercialización y logística de valor agregado que reducen los costos entre los productores y el consumidor final.”⁵⁰

Servicios logísticos de comercio exterior:

“Estos servicios implican todas aquellas actividades necesarias para la adquisición, recepción, mantenimiento, reparación y asistencia técnica, de los medios de transporte internacional de carga, así como de las unidades de carga, mercancías y demás equipos que son necesarios para facilitar las operaciones aduaneras, portuarias, aeroportuarias y de cruce de frontera. También se incluyen en este sector a aquellas empresas que faciliten las provisiones y los insumos necesarios para la operación de los medios de transporte internacional de carga. Para efectos de este beneficio, no se considerarán servicios logísticos a la exclusiva actividad de agente de aduanas y de los consolidadores de carga de importación.

Para reconocer este beneficio, además de cualquier otro requisito que les exijan las leyes de cada materia, las empresas dedicadas a estas actividades deben contar con las respectivas

⁵⁰ Literal “F” al Reglamento a la estructura e institucionalidad de desarrollo productivo, de las inversiones y los mecanismos e instrumentos de fomento productivo, establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

autorizaciones de las autoridades nacionales competentes en materias: aduanera, portuaria, aeroportuaria y terrestre, según corresponda.

Este sector reúne actividades de: correo, otras agencias de transporte, postales nacionales, almacenamiento y depósito, manipulación de carga, otras de transporte complementario y no regular de pasajeros por vía terrestre, transporte de carga por carretera, transporte marítimo y de cabotaje, transporte no regular por vía aérea, transporte por tuberías, transporte vía férrea, transporte por vías de navegación interiores y transporte regular por vía aérea, etc.”⁵¹

Podemos ver que, conforme lo estipulado en los dos literales anteriores tanto las empresas de transporte aéreo internacional de pasajeros, aplicando al fomento de turismo, así como las empresas de transporte aéreo internacional de carga, aplicando a los servicios logísticos de comercio exterior, cumplen con los requisitos para hacerse beneficiarios a la exoneración del impuesto a la renta por el lapso de cinco años, cumpliendo además lo estipulado en el Código de la producción para nuevas inversiones.

3.2.3.2. Caso 2: Convenios para evitar la de doble tributación fiscal

La existencia de los convenios para evitar la doble tributación fiscal es esencial para promover las inversiones exteriores, bien sean extranjeras en Ecuador o de capital ecuatoriano en el exterior, ya que dotan de seguridad jurídica a los inversores y reducen la fiscalidad de dichas inversiones.

⁵¹ Literal “H” al Reglamento a la estructura e institucionalidad de desarrollo productivo, de las inversiones y los mecanismos e instrumentos de fomento productivo, establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

Los convenios de doble imposición son tratados internacionales que contienen medidas, acordadas por dos países, para que sus ciudadanos eviten hacer una doble tributación cuando hacen negocios, trabajan o tiene residencia entre esas naciones.

Tomando en cuenta que la mayor parte de las aerolíneas que operan en Ecuador son de bandera extranjera y las aerolíneas de bandera ecuatoriana tienen relaciones comerciales con diversos países, es inevitable que se deje de revisar el tema de tratados comerciales internacionales para evitar la doble tributación.

Estos convenios son considerados como una herramienta de planificación tributaria, cuyo objetivo es evitar que un mismo rubro de dinero pague doble impuesto en dos países, pero lamentablemente, esta herramienta se usa poco en el Ecuador.

Existen tres modelos que se han utilizado en la historia en cuanto a tratados internacionales para evitar la doble tributación, estos son:

- a) Modelo OCDE
- b) Modelo de Naciones Unidas
- c) Modelo de Estados Unidos

A través de un cuadro resumen se determinarán los criterios que aplican cada uno de estos convenios en cuanto al transporte aéreo, en su artículo 8.

Modelo OCDE	Modelo ONU	Modelo EEUU
Se utiliza el criterio de sede de dirección efectiva (donde la empresa es realmente administrada, como sinónimo de establecimiento permanente.	Además de la solución prevista en el modelo OCDE, se consagra la alternativa que permite la atribución de beneficios basada en un balance consolidado.	Se utiliza el criterio de fuente extendido al criterio de alquiler o arriendo de naves o aeronaves.

En la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de la ONU y el de la OCDE. Ambos modelos reconocen a los estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, es de notar que el modelo de las Naciones Unidas prioriza el criterio de la fuente.

El Ecuador tiene celebrados trece convenios bilaterales para evitar la doble imposición y uno con la comunidad andina entre los países de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela (este posteriormente salió de la Comunidad Andina de Naciones); a continuación un cuadro resumen con los países que se ha firmado tales instrumentos, fechas, registros oficiales:

PAIS	SUSCRIPCION	RATIFICACION	VIGENCIA
Alemania	7 de diciembre de 1982	R.O. 493 de 5-08-1986	30 de diciembre de 1987
Argentina	3 de marzo de 1981	R.O. 235 de 4-05-1982	1 de enero de 1983
Bélgica	18 de diciembre de 1996	R.O. 302 de 13-04-2004	1 de enero de 2005
Brasil	26 de mayo de 1983	R.O. 865 de 02-02-1988	1 de enero de 1988
Canadá	28 de mayo de 2001	R.O. 484 de 31-12-2001	1 de enero de 2002
Chile	26 de agosto de 1999	R.O. 293 de 16-03-2004	1 de enero de 2004
España	20 de mayo de 1991	R.O. 253 de 13-08-1993	9 de julio de 1993
Francia	7 de diciembre de 1982	R.O. 34 de 25-12-1992	9 de julio de 1993
Italia	23 de mayo de 1984	R.O. 407 de 30-03-1990	31 de enero de 1990
México	30 de julio de 1992	R.O. 281 de 04-03-2001	13 de diciembre de 2000
Rumania	24 de abril de 1992	R.O. 785 de 20-09-1995	1 de enero de 1997
Suiza	28 de noviembre de 1994	R.O. 788 de 25-09-1995, y R.O 178 de 5-05-2000 Protocolo Modificatorio	22 de diciembre de 1995
CAN Comunidad Andina de Naciones	Decisión 578 del 4 de mayo de 2004	R.O. 457 de 9-11-2004	1 de enero de 2005
Uruguay	26 de mayo del 2011	R.O. 812 DE 18-10-2012	1 de enero de 2013

Elaboración: Julio Lupera

Fuente: Servicios de Rentas Internas

No vamos a explicar lo que dice cada uno de los 14 convenios firmados por Ecuador, pero si vamos a sintetizar lo que dicen estos convenios en cuanto al transporte aéreo:

A continuación revisaremos lo que dice cada uno de los convenios para evitar la doble tributación fiscal firmados por Ecuador en lo concerniente al transporte aéreo:

PAIS	Artículo 8
ALEMANIA	Gravables donde esté situada la sede de dirección o administración efectiva
ARGENTINA	Las rentas obtenida por empresas de transporte aéreo, solo se someten en el país que estén domiciliadas.
BELGICA	Las utilidades provenientes de la operación de aeronaves en tráfico internacional serán gravadas únicamente el estado don esta la dirección efectiva
BRASIL	Sólo pueden someterse en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección o administración efectiva.
CANADA	Gravables en el país de su domicilio.
CHILE	Los beneficios de una empresa de transporte marítimo y aéreo de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese estado.
ESPAÑA	Gravables en donde la empresa tenga la sede de dirección efectiva
FRANCIA	Gravables en donde la empresa tenga la sede de dirección efectiva
ITALIA	Gravables en el país donde esté sede de dirección efectiva de la empresa.
MEXICO	Donde esté situada la dirección efectiva de la empresa.
RUMANIA	Las utilidades provenientes de la operación de aeronaves en tráfico internacional serán gravadas únicamente el estado don esta la dirección efectiva
SUIZA	Se someten a imposición en el Estado donde esté situada la dirección efectiva de la empresa.
URUGUAY	Los beneficios de empresas de transporte aéreo, están sujetas donde las empresas estuvieren domiciliadas
CAN	Los beneficios que obtuvieran las empresas de transporte aereo solo estarán sujetos a la obligación tributaria en el país miembro que dichas empresas estuvieren domiciliadas

Elaboración: Julio Lupera

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Lo que la mayor parte de convenios indican, es que estarán sujetos a obligación tributaria en el país en que las sociedades o personas naturales que los ofrecieren estuvieren domiciliadas, lo que afirma el criterio personal del domicilio en oposición al criterio de la fuente. Es importante notar que los convenios no aclaran si se refiere al transporte aéreo de personas o de carga, sin embargo, se entendería que se aplica a todo tipo de transporte.

Los beneficios obtenidos por transporte incluyen:

- Las utilidades brutas y rentas generadas directamente por la operación de vehículos, buques o aeronaves en tráfico internacional.
- Los intereses sobre cantidades generadas directamente por la explotación de vehículos, buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean con ocasión de tales operaciones.

La explotación de vehículos, buques o aeronaves en tráfico internacional incluyen:

- El fletamento o arrendamiento
- El arrendamiento de contenedores y equipos conexos.

Caso práctico de aplicación de convenios en el transporte aéreo internacional: Convenio Alemania – Ecuador

Una aerolínea Alemana decide registrar a su sucursal en el Ecuador para el transporte aéreo internacional de carga, la misma no deberá satisfacer el impuesto a la renta en el Ecuador, conforme lo estipulado en el Art. 8 de este convenio:

“Art. 8.- Buques y aeronaves.- 1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección o administración efectiva.”⁵²

De una forma práctica podemos ver que el formulario 101 de impuesto a la renta posee el casillero número 805 en el cual vamos a registrar en la declaración los valores del ingreso exento por este convenio:

DIMM FORMULARIOS (01 de Febrero de 2013)			
Inicio Anterior Grabar Formulario Imprimir Formulario			
No relacionados /Locales	421	0.00	
No relacionados /Del exterior	422	0.00	
Impuesto a la renta por pagar del ejercicio	423	0.00	UTILIDAD DEL EJERCICIO (Si 699 - 799 mayor a 0) 801 0.00
Participación trabajadores por pagar del ejercicio	424	0.00	PERDIDA DEL EJERCICIO (Si 699 - 799 menor a 0) 802 0.00
Transferencias casa matriz y sucursales (del exterior)	425	0.00	Cálculo de base participación a trabajadores
Crédito a mutuo	426	0.00	(+) Ajuste por precios de transferencia 097 0.00
Obligaciones emitidas corto plazo	427	0.00	Base de cálculo de participación a trabajadores 098 0.00
Provisiones	428	0.00	(-) Participación a trabajadores 803 0.00
TOTAL PASIVO CORRIENTE	439	0.00	(-) Dividendos exentos (Campo 608) 804 0.00
PASIVO NO CORRIENTE			(-) Otras rentas exentas 805 0.00
Cuentas y documentos por pagar proveedores - largo plazo			(-) Otras rentas exentas derivadas del COPCI 806 0.00
Relacionados /Locales	441	0.00	(+) Gastos no deducibles locales 807 0.00
Relacionados /Del exterior	442	0.00	(+) Gastos no deducibles del exterior 808 0.00
No relacionados /Locales	443	0.00	(+) Gastos insumidos para generar ingresos exentos 809 0.00
No relacionados /Del exterior	444	0.00	(+) Participación trabajadores atribuible a ingresos exentos
Obligaciones con instituciones financieras - largo plazo			Fórmula: ((804 x 15%) + [(805 + 806 - 809) x 15%]) 810 0.00
Locales	445	0.00	(-) Amortización pérdidas tributarias de años anteriores 811 0.00
Del exterior	446	0.00	(-) Deducciones por leyes especiales 812 0.00
Préstamos de accionistas /Locales	447	0.00	(-) Deducciones especiales derivadas del COPCI 813 0.00
Préstamos de accionistas /Del exterior	448	0.00	(+) Ajuste por precios de transferencia 814 0.00

Además de lo estipulado en este convenio que tiene supremacía internacional, tenemos dentro de nuestra legislación interna la base legal para

⁵² Artículo 8 del convenio firmado entre Ecuador y Alemania para evitar la doble tributación fiscal

determinar que los ingresos de fuente ecuatoriana percibidos por esta empresa Alemana, son ingresos exentos, esto está estipulado en el Art. 9, numeral 3, el cual manifiesta lo siguiente:

“Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

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

La base legal para acogerme al no pago de Impuesto a la Renta y por consiguiente a la no retención en la fuente está estipulado conforme el artículo 31 de la LORTI en su segundo párrafo, el cual manifiesta lo siguiente:

“Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional.”

En términos operativos de impuestos internos para la presentación y pago de retenciones en la fuente tenemos el casillero 401 en el cual debemos presentar la declaración del formulario 103 de Retenciones.

A continuación un ejemplo de cómo debe ser presentado en el respectivo formulario (103) de retenciones en la fuente estos valores, con el amparo de un convenio para evitar la doble tributación fiscal entre Alemania y Ecuador.

SRI DIMM FORMULARIOS (01 de Febrero de 2013)

Inicio Anterior Grabar Formulario Imprimir Formulario

POR PAGOS AL EXTERIOR

Con convenio de doble tributación	401	0.00	451	0.00				
Sin convenio	403	0.00	453	0.00				
de doble	405	0.00	455	0.00				
tributación	407	0.00	457	0.00				
	421	0.00	471	0.00				
Pagos al exterior no sujetos a retención	427	0.00						
SUBTOTAL OPERACIONES EFECTUADAS CON EL EXTERIOR	429	0.00	498	0.00				
TOTAL DE RETENCIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA		(399 + 498)	499	0.00				
Pago previo (Informativo)			890	0.00				
DETALLE DE IMPUTACIÓN AL PAGO (Para declaraciones sustitutivas)								
Interés	897	0.00	Impuesto	898	0.00	Multa	899	0.00
PAGO DIRECTO EN CUENTA ÚNICA DEL TESORO NACIONAL				880	0.00	(Uso exclusivo para Instituciones y Empresas del Sector Público autorizadas)		

A continuación un ejemplo gráfico de cómo debe ser presentado en el Anexo Transaccional ATS el movimiento de esta transacción:

SRI - DIMM

Archivo Programa Ayuda DIMM Formularios Herramientas ATS

Anexo Transaccional (Nuevo)

05/2013

Compras

Información

Nuevo Editar

Sustento 02-Costo o G

Filtrar por Identificación:

IVA 0%	Base IVA diferente 0%	Base No Objeto IVA	Monto IVA
0	0.00	0.00	0.00

Comprobante de Retención

Especifique la información correspondiente

Información del Pago

Pago Local o del Exterior: Exterior

País al que se efectúa el pago: ALEMANIA

¿Aplica convenio de doble tributación? SI NO

¿Pago sujeto a retención en aplicación de la norma legal? SI NO

Comprobante de Retención

¿Tiene Comprobante de Retención?

Establecimiento: 000 Punto Emisión: 000 N° Secuencial: 0

N° Autorización Comprobante: 000

Fecha Emisión Comprobante: 01/05/2013

Finalizar Cancelar

Cod. Retención	Concepto de Retención	Base Imponible	%Retención	Valor Retenido	Id Proveedor	Tipo Comprobante	N° Serie	Base Imponible
----------------	-----------------------	----------------	------------	----------------	--------------	------------------	----------	----------------

3.2.3.3. Caso 3: Reinversión de utilidades

“Hasta el año 2000, la legislación tributaria ecuatoriana no establecía ningún beneficio fiscal que motive a los empresarios a reinvertir en sus empresas los réditos que generaban sus negocios al cierre que cada ejercicio fiscal. Por ello, la mayoría distribuían sus utilidades entre sus accionistas.”⁵³

La distribución continua de las utilidades, provocó que muchos inversionistas canalicen estos recursos a inversiones en el exterior, situación que originó la descapitalización de las empresas locales, al no contar con recursos en sus flujos de efectivo, cortando el crecimiento a mediano y largo plazo.

Con el fin de lograr un crecimiento sostenido, el 14 de mayo del 2001, se publicó en el Registro Oficial la ley a través de la cual se obtiene una rebaja de 10 puntos a las sociedades que reinviertan sus utilidades.

La rebaja del 10% en la tarifa del impuesto a la renta pretende apoyar a las empresas que decidan reinvertir parte de sus utilidades en activos productivos, incentivando de esta manera el emprendimiento y reduciendo el endeudamiento.

“Las sociedades deberán destinar el valor de la reinversión exclusivamente a la adquisición de maquinaria nueva o equipo nuevo, activos para riego, material vegetativo, plántulas y todo insumo vegetal para producción agrícola, forestal, ganadera y de floricultura, que se relacionen directamente con su actividad productiva; así como para la adquisición de bienes relacionados con

⁵³ http://www.espae.espol.edu.ec/images/documentos/noticias/notas_prensa/Reinversion.pdf

investigación y tecnología que tengan como fin mejorar la productividad, generar diversificación productiva e incrementar el empleo.”⁵⁴

Para explicar de una manera detallada la reinversión de utilidades, se realizará un ejercicio práctico con datos supuestos, que nos ayuden a ejemplificar la aplicación de este beneficio por parte de las empresas de transporte aéreo internacional.

Caso práctico:

Se programa la compra de la siguiente maquinaria que se utilizará en las instalaciones del aeropuerto: máquina de rayos X y de detector de metales, para revisar la carga de exportación e importación, así como el equipaje de pasajeros, los valores de las máquinas son los siguientes:

Costo del equipo de Rayos X	\$ 325,000.00
Costo detector de metales	\$ 65,000.00
Costo pesa electrónica	\$ <u>17,600.00</u>
TOTAL	\$ 407,600.00

La idea es realizar el aumento de capital el siguiente año por el valor reinvertido, lo cual robustecerá el patrimonio y se podrá utilizar el beneficio en la disminución del pago del impuesto a la renta. Además de esto con la reinversión de utilidades se podrá obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa de impuesto a la renta sobre el monto reinvertido en los activos productivos.

⁵⁴Artículo 51 Reglamento Aplicación LORTI

PROCEDIMIENTO

- 1.- Determinar la Utilidad gravable o base imponible.
- 2.- Determinar la utilidad efectiva.
- 3.- Obtener el valor máximo a reinvertir
- 4.- Aplicar la tarifa
- 5.- Comprobación

El aumento de capital se perfeccionará con la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de la reinversión.⁵⁵

INFORMACIÓN FINANCIERA	
Utilidad contable	585,728.00
Participación trabajadores	-87,859.20
Utilidad efectiva	497,868.80
Reserva legal	0.05
%IRO	0.22
%IR1	0.12
Base imponible	497,868.80

Fórmula:

$$\frac{[(1 - \%RL) * UE] - \{[\%IRO - (\%IRO * \%RL)] * BI\}}{1 - (\%IRO - \%IR1) + [(\%IRO - \%IR1) * \%RL]}$$

Donde:

%RL: Porcentaje Reserva Legal.

⁵⁵Art. 37 LORTI, Art. 51 RLORTI

UE: Utilidad Efectiva.

% IRO: Tarifa original de impuesto a la renta.

%IR1: Tarifa reducida de impuesto a la renta.

BI: Base Imponible calculada de conformidad con las disposiciones de la Ley y el Reglamento.

Valor máximo a reinvertir

Valor máximo a reinvertir	407,647.27	IR valor máximo a reinvertir (12%)	48,917.67
Valor a no reinvertir	90,221.53	IR valor a no reinvertir (22%)	19,848.74
IR CAUSADO			68,766.41

Comprobación

COMPROBACIÓN	
Utilidad contable	585,728.00
Participación trabajadores	-87,859.20
Impuesto a la renta causado	-68,766.41
Utilidad antes de reserva legal	429,102.39
Reserva legal	-21,455.12
Valor máximo a reinvertir	407,647.27

Impuesto a la renta SIN reinversión	68,766.41
Impuesto a la renta CON reinversión	109,531.14
Ahorro	40,764.73

Del análisis de este caso podemos ver el ahorro en el pago de impuesto a la renta del valor de 40.764,73; por la aplicación del beneficio de reinversión de utilidades.

3.2.3.4. Caso 4: Procedimiento para regularizar la asignación de costos y gastos desde el exterior

En el día a día de las operaciones financieras de las aerolíneas, nos vamos a encontrar con diversos gastos directos e indirectos que pueden ser realizados por sus matrices y asignadas desde el exterior; así mismo podemos encontrar otros tipos de gastos que pueden ser ocasionados por sucursales en el exterior de aerolíneas nacionales.

Para hacer este análisis se dividirá en dos grupos de gastos: directos e indirectos; en vista que existe en el país una normativa de aplicación que regula estos dos grupos de gastos; tomando en cuenta que el valor a aplicarse de retención de impuesto a la renta en caso de no cumplir con estas especificaciones es del 22%, que representa un valor muy considerable por la no aplicación de esta normativa vigente.

En la actividad del transporte aéreo Internacional existen varios gastos que, que no son pagados localmente o que por la propia actividad de las aerolíneas no se reflejan inmediatamente a cada una de sus sucursales, estos gastos deben ser prorrateados a cada sucursal con el fin de reflejar la real situación económica financiera de la empresa en cada estación (sucursal).

Entre estos principales gastos realizados por las matrices a sus sucursales tenemos: pagos de tripulación, depreciación y mantenimiento de aeronaves, combustible, comisiones agente general de ventas entre otros. Esto está

estipulado en el artículo 30 del Reglamento de aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que manifiesta lo siguiente:

“Los gastos de las empresas aéreas a los que se refiere este numeral, exclusivamente son: impuestos y tasas a la aviación de cada país, pagos por servicios de hoteles en el exterior, por la tripulación y por los pasajeros por demoras en vuelos, los cursos de capacitación para la tripulación exigidos por las regulaciones aeronáuticas, gastos de combustibles y lubricantes, pagos por derecho de aterrizaje y servicios de aeropuerto, pagos de arrendamiento de aeronaves y oficinas, reparación, repuestos y mantenimiento.”

De acuerdo a la legislación Ecuatoriana, se deberá realizar la retención en la fuente del 22%, por impuesto a la renta en todos los pagos locales por compra de bienes o servicios, así como también por los pagos realizados al exterior, sin embargo en esta misma Ley (LORTI), en su Art. 13 explica los pagos que no están sujetos a retención en la fuente por pagos realizados al exterior:

“... 5.- Los gastos que necesariamente deban ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo o aéreo, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador, sea por su extensión en el extranjero.”

Este artículo citado anteriormente menciona que no habrá retención en la fuente por pagos al exterior, sin embargo existe un procedimiento que debe ser aplicado como respaldo a la legalidad del gasto.

Este procedimiento consiste en un informe firmado por los auditores externos que tengan una sucursal en el Ecuador, el artículo 30 del Reglamento de

aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RALORTI) explica lo siguiente:

“5. Los gastos que necesariamente deben ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo, aéreo y pesqueras de alta mar, constituidas al amparo de las leyes ecuatorianas, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador o sea por sus actividades desarrolladas en el exterior, siempre que estén certificados por auditores externos con representación en el Ecuador.”

La RALORTI en su artículo 31 explica los pasos que se debe seguir para la certificación de los auditores independientes a efectos de comprobar la pertinencia del gasto en pagos realizados al exterior, lo cual tiene concordancia con el Art. 13 de la LORTI y el Art. 30 del RALORTI:

“Art. 31.- Certificación de los Auditores Independientes.- A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos o créditos en cuenta que no constituyan ingresos gravados en el Ecuador, pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal y que en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales y en otros casos en los que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento se establezca la necesidad de contar con una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país, dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior, respecto a la verificación de dichos costos y gastos; pudiendo, en lo que respecta a la pertinencia del gasto, la necesidad de efectuarlo para generar el ingreso y el análisis de este último respecto a si es gravado o no con el Impuesto a la Renta, ser realizado por la sucursal, filial o representación de ese mismo auditor independiente en el país; el certificado se emitirá en idioma castellano. El informe desarrollado por el auditor independiente

puede constar en dos cuerpos, uno por el auditor con sede en el exterior, y otro por el auditor con sede en el Ecuador.

Las certificaciones de los auditores independientes en el exterior deberán contener al menos lo siguiente:

- a. Detalle del beneficiario del pago y del reembolso si aplica;
- b. Fecha del pago o crédito en cuenta. En caso de reembolso se incluirá en el detalle la fecha de la realización de los pagos por concepto de costos y gastos efectuados objeto del reembolso;
- c. Cuantía del gasto y reembolso si aplica;
- d. Descripción uno a uno de los costos y gastos realizados, incluso para el caso del reembolso;
- e. En el caso de gastos indirectos asignados desde el exterior, se incluirá el método de asignación utilizado y el análisis de los procedimientos previamente convenidos;
- f. 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; y;
- g. Autenticación del cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión; esta autenticación no será necesaria para los pagos realizados al exterior por entidades y empresas públicas.

Así mismo, la parte de la certificación de los auditores independientes en el país deberá contener al menos lo siguiente:

1. Nombre y número de RUC de quien realizó el pago.
2. Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado.

3. Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique; y verificación de que quien recibe el pago es el beneficiario efectivo.
4. Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en el caso que aplique.

De esta forma se ha demostrado a través de lo estipulado en la LORTI y su Reglamento la no retención en la fuente por las transferencias realizadas por la sucursal en Ecuador a sus matrices en extranjeras, utilizando la figura de pagos al exterior no sujetos a retención en la fuente.

Los estados financieros deben reflejar la real situación económica financiera de una empresa a un tiempo determinado, y en este caso la asignación de costos y gastos a más de ser un procedimiento tributario, es un componente importante del gasto. Hemos visto como en las empresas de transporte aéreo internacional no involucra a la utilidad como la base imponible del impuesto a la renta como al común de empresas, sin embargo esto no aplica para la obtención de base imponible de otros tributos aplicados a las actividades comerciales en el Ecuador y administrados por otras instituciones de gobierno como lo veremos más adelante.

3.2.4. Impuestos municipales

Además de los tributos revisados anteriormente existen otros impuestos que no son manejados por la administración tributaria central (SRI), que igualmente generan desembolsos importantes de dinero y por ende se deben incluir en el proceso de planificación tributaria, estos tributos son administrados

principalmente por las municipales o distritos metropolitanos en las cuales están ubicadas las actividades comerciales.

3.2.4.1. Impuesto de Patente Municipales y Metropolitanas

Están obligados al pago y a obtener la patente en forma anual “las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.”⁵⁶

La base imponible irá en función del patrimonio del sujeto pasivo, siendo la tarifa mínima de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares, por consiguiente la utilidad o pérdida de las empresas es clave en la base imponible para determinar este impuesto.

Para reflejar el valor real del impuesto a pagar por parte de las empresas de transporte aéreo internacional, es necesario el registro de todos los costos y gastos realizados en el exterior y analizados en el punto anterior. De esta manera se optimizará el pago de este impuesto al reflejar en el patrimonio la verdadera utilidad o pérdida del negocio (a mayor gasto, menor utilidad).

El procedimiento tributario necesario para el registro de costos y gastos se explicó anteriormente, y la finalidad de este procedimiento no es de cargar gastos

⁵⁶Art. 547 COOTAD

a los estados financieros, para disminuir la utilidad, sino al contrario se pretende reflejar la realidad económica de la empresa.⁵⁷

3.2.4.2. Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales

Quienes ejercen actividades comerciales, industriales y financieras, deben declarar y cancelar el impuesto del 1.5 x 1000 sobre los activos totales, obligación que debe ser pagada una vez que los contribuyentes cuenten con la declaración del impuesto a la renta. Este impuesto se extiende a las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales, nacionales o extranjeros que están obligados a llevar contabilidad.

Son sujetos pasivos del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal, que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.⁵⁸

El impuesto del 1.5 x 1000 se liquida en base a los estados financieros del ejercicio económico inmediato anterior. El incumplimiento en su pago acarrea sanciones como multas, intereses y la clausura de las actividades comerciales.

⁵⁷ Fundamento de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF: La realidad económica prima sobre la forma de las transacciones.

⁵⁸ Art. 37 RALORTI

Para el cálculo de este impuesto los sujetos pasivos podrán deducirse las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes y sobre este valor se aplicará la tarifa del 1.5 x mil⁵⁹.

Al igual que en el caso anterior del impuesto a la Patente, es necesario el registro correcto y veraz en cuanto a la asignación de costos y gastos del exterior, en vista de que la matriz generará un documento (factura) para esta asignación del exterior y este a su vez de acuerdo a las condiciones de negociación del pago, será registrado como pasivo corriente o a largo plazo. De esta forma se optimizará el pago de este impuesto, registrando la cuenta por pagar a corto, tomando en cuenta que los pasivos corrientes podrán deducirse para el cálculo de la base imponible del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.

3.2.5. Otros beneficios a considerar para planificación tributaria

Hemos visto en varias oportunidades que las aerolíneas que prestan el servicio de transporte internacional de carga contribuyen al Estado con un porcentaje fijo, para esto determinan su base imponible obteniendo el 2% de sus ingresos brutos y a su vez a esta base imponible se aplica la tarifa vigente del impuesto a la renta que para el año 2013 será del 22%, es por esto que no aplica para este cálculo los gastos deducibles y no deducibles del periodo.⁶⁰

⁵⁹Art. 553 COOTAD

⁶⁰ Disposición transitoria Primera Código de la Producción

Sin embargo existen otros incentivos de carácter general que las empresas de transporte aéreo internacional pueden considerar al momento de realizar su estudio de planificación tributaria, entre estos tenemos:

3.2.5.1. Exoneración por cinco años del pago de anticipo de impuesto a la renta por inicio de actividad.

Los varios debates formulados por el último cambio realizado al cálculo del anticipo de impuesto a la renta, dieron realce a catalogarlo como un impuesto mínimo, además de considerarlo contraproducente a la liquidez de las empresas, no obstante el director del Servicio de Rentas Internas, Carlos Marx Carrasco manifestó que no solo de beneficios tributarios debe componerse la Ley, sino el objetivo es el recaudo de impuestos.⁶¹

El anticipo del impuesto a la renta se compone de varios rubros que reflejan los estados financieros de las empresas y van en proporción ascendente con sus resultados, la forma de cálculo es la siguiente:

- El 0.2% del patrimonio total.
- El 0.2% del total de costos y gastos deducibles.
- El 0.4% del activo total.
- El 0.4% del total de ingresos gravables

⁶¹ <http://www.burodeanalisis.com/2010/11/08/anticipo-del-ir-el-mayor-dolor-de-cabeza-de-los-empresarios/>

De esta forma si una empresa genera utilidad o pérdida deberá pagar el valor correspondiente como anticipo de impuesto a la renta. Las empresas de transporte aéreo internacional en su gran mayoría han sido catalogadas como contribuyentes especiales, debido a sus ingresos operacionales.

Supongamos que la “Aerolínea XYZ”, obtuvo ingresos brutos anuales de un valor de USD. 20.000.000, como costos y gastos registra el valor anual de USD. 18.000.000, y además posee un valor en libros de activos por USD. 2.000.000, veamos el comportamiento del cálculo del anticipo y del impuesto a la renta:

CUENTAS	VALOR	%	TOTAL
Activos	2,000,000.00	0.4%	8,000.00
Pasivos	-	0.0%	-
Patrimonio	2,000,000.00	0.2%	4,000.00
Ingresos brutos	20,000,000.00	0.4%	80,000.00
Costos y Gastos	18,000,000.00	0.2%	36,000.00
Valor a Pagar por Anticipo de Impuesto a la renta			128,000.00

Base imponible Impuesto a la renta (2% de los ingresos brutos)	400,000.00
Tarifa Impuesto a la renta 22%	88,000.00
Cálculo anticipo > Impuesto a la Renta (TOTAL A PAGAR)	128,000.00

El cálculo del anticipo de impuesto a la renta supera al propio pago de impuesto a la renta, sin embargo las sociedades recién constituidas estarán sujetas al pago de anticipo a la renta después de quinto año de operación efectiva, conforme a lo estipulado en el Art. 76 del Reglamento de Aplicación de LORTI que manifiesta lo siguiente:

Art. 76.- "...Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial."

El ahorro que podemos obtener al aplicar este beneficio para las nuevas empresas de transporte aéreo internacional de carga es significativo, en el caso de este ejemplo es de USD. 40.000.

3.2.5.2. Rendimientos por depósito a plazo fijo pagados a sociedades y por inversiones de títulos valores

Un problema frecuente en las pequeñas o nuevas empresas es la falta de liquidez para cubrir necesidades inmediatas, por lo que se recurre frecuentemente a particularidades con el fin de solicitar préstamos a corto plazo y de muy alto costo. Una forma sencilla de planear y controlar a corto y mediano plazo las necesidades de recursos, consiste en calcular el flujo de efectivo de un negocio, empero, si refleja resultados positivos, tenemos la oportunidad de invertir estos réditos, considerando la rentabilidad y el riesgo que pueda producir.

Se ha revisado en el transcurso de este estudio, varios aspectos en los cuales se podría invertir aplicando ciertos incentivos o exenciones tributarias, no obstante, también es recurrente invertir en el sistema financiero, si elegimos esta opción, podemos aplicar como un ingreso exento a los rendimientos por depósitos

a plazo fijo o el de las inversiones en títulos valores, siempre y cuando sean emitidos por un plazo mayor a un año.

La base legal de este incentivo está estipulada en el artículo 9, literal 15.1 de la LORTI, el cual manifiesta lo siguiente: “Los rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero, así como los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos valores en renta fija, que se negocien a través de las bolsas de valores del país, y los beneficios o rendimientos obtenidos por personas naturales y sociedades, distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios, siempre que la inversión realizada sea en depósitos a plazo fijo o en títulos valores de renta fija, negociados en bolsa de valores. En todos los casos anteriores, las inversiones o depósitos deberán ser originalmente emitidos a un plazo de un año o más. Esta exoneración no será aplicable en el caso en el que el receptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de la institución en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas.”

Aclara este artículo que no se aplicará esta exoneración cuando el receptor de este ingreso sea el deudor directo o indirecto de la institución que mantenga la inversión o depósito, o sea parte relacionada.

3.2.5.3 Compensación de pérdidas en períodos impositivos siguientes

No siempre podemos obtener utilidad en el mundo de los negocios, principalmente cuando se está iniciando una empresa. La LORTI en el Ecuador contempla la compensación de pérdidas tributarias, en los siguientes cinco periodos impositivos de la siguiente forma:

“Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores. Su amortización se efectuará dentro de los cinco períodos impositivos siguientes a aquel en que se produjo la pérdida, siempre que tal amortización no sobrepase del 25% de la utilidad gravable realizada en el respectivo ejercicio. El saldo no amortizado dentro del indicado lapso, no podrá ser deducido en los ejercicios económicos posteriores. En el caso de terminación de actividades, antes de que concluya el período de cinco años, el saldo no amortizado de las pérdidas, será deducible en su totalidad en el ejercicio en el que se produzca la terminación de actividades.”⁶²

Es muy importante tomar en cuenta para proyecciones que podemos amortizar las pérdidas hasta por cinco períodos impositivos siguiente, siempre y cuando este no sobrepase el 25% de la utilidad gravable.

3.3. Restricciones a considerar en la estrategia fiscal

A pesar de que la Administración Tributaria se esfuerza por controlar los fraudes, este tipo de elusiones o evasiones han progresado con ayuda de la tecnología, se presume que existen contribuyentes determinados a no pagar impuestos, que utilizan las normas legales y sus vacíos a su favor pero en forma fraudulenta, este fenómeno se da tanto en países industrializados como en subdesarrollados, aunque en diferente forma o medida.

La evasión constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica de un país vulnerando la legitimidad de los gobiernos⁶³. El no contribuir con el Estado a través de los tributos, niega la posibilidad de inversión pública, así como de proveer los ingresos

⁶² Artículo 28, numeral 8, literal C, Reglamento Aplicación LORTI,

⁶³ La evasión tributaria, Monografía de Administración Tributaria, Lic Miguel A. Aquino, Milich Daniel y Salazar R.-UNNE. 1998

para gasto social, "...la evasión invalida las propiedades de neutralidad económica de las mejores estructuras tributarias, provocando una asignación ineficiente de recursos⁶⁴".

El Servicio de Rentas Internas (SRI) es una entidad técnica y autónoma que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país, a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, además una de sus aspiraciones es "hacer bien al país por cumplir a cabalidad la gestión tributaria, disminuyendo significativamente la evasión, elusión y fraude fiscal."⁶⁵

A continuación se presentará algunas medidas anti elusión y anti evasión orientadas al segmento del transporte aéreo internacional.

3.3.1. Créditos contratados en el exterior

Según el Banco Central del Ecuador "por créditos externos se entenderá a las operaciones de crédito pactadas por personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país con entidades financieras, casas matrices y otros residentes fuera del territorio nacional."⁶⁶

⁶⁴ Ponencia de la Administración Tributaria de México en la XXII Asamblea General del CIAT- Brasilia-Brasil.

⁶⁵ <http://www.sri.gob.ec/web/guest/67>

⁶⁶ *Banco Central del Ecuador Libro II Política Cambiaria 95.0; Título Segundo Régimen de capitales extranjeros, Sección II Créditos externos al sector privado*

Otro concepto de créditos externos dice: “Recursos que se obtienen del exterior con toda clase de acreedores, con los que el sector público o privado sostienen transacciones de índole comercial o financiera. Se documentan en moneda extranjera, y en el caso de los créditos externos para el Gobierno Federal son motivo de autorización y registro por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”⁶⁷

Para el registro de los créditos externos, el deudor debe presentar la solicitud en el formulario que se encuentra en la página web del Banco Central del Ecuador dentro de los 45 días calendario contados a partir de la fecha de desembolso, con toda la documentación soporte adjunta, siempre y cuando el plazo de pago de dichas obligaciones se encuentre vigente a la fecha de registro.

En el Ecuador, para evitar que los créditos externos sean utilizados para evadir impuestos se ha regulado este tipo de operaciones con el exterior de la siguiente manera:

Según el numeral 2 del artículo 10 de la LORTI se establece que este tipo de créditos deben estar registrados en el Banco Central del Ecuador, su costo no debe ser mayor a la tasa de interés máxima referencial autorizada por el Directorio de dicha Institución a la fecha de registro del crédito. Además establece los casos en los que este tipo de créditos puedan ser concedidos a empresas nacionales por sus relacionadas en el exterior, limitándolos a un monto total equivalente al 300% del patrimonio que la empresa ecuatoriana posea al momento de recibir el crédito

⁶⁷ <http://www.definicion.org/credito-externo> Post University online

de su relacionada extranjera , y en caso de personas naturales al 60% de sus activos totales. La norma expresa claramente que en caso de que las operaciones entre relacionados sobrepasen dichos límites, estos costos financieros incurridos por la compañía se convertirán en no deducibles de Impuesto a la renta en el Ecuador.

También el art. 13 de la Ley, que se refiere a los pagos al exterior establece el registro en el BCE sin embargo para aceptar como deducible el exceso en la tasa de interés si lo hubiese, establece que se debe efectuar la correspondiente retención en la fuente, aclarando que no serán deducibles los costos financieros de créditos obtenidos de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

El art. 48 de la ley, establece la obligatoriedad de efectuar retención en la fuente a quien realice pagos al exterior.

De igual manera el reglamento, explica más detalladamente cada uno de los conceptos citados en la ley en varios de sus artículos, citaremos el art. 30 en donde además de mencionar los requisitos para la deducibilidad, establece que no se consideran créditos externos los recibidos de casa matriz y señala que para el caso de consorcios de empresas petroleras no son créditos recibidos por los integrantes del consorcio de sus casas matrices.

3.3.2. Paraísos fiscales

“Un paraíso fiscal es un territorio o Estado que se caracteriza por aplicar un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos o empresas no residentes, que se domicilien a efectos legales en el mismo.”⁶⁸

En el país los paraísos fiscales son regímenes tributarios con imposición fiscal menor al 60% de la tasa del impuesto a la renta vigente en el Ecuador por el mismo concepto, y aquellos que señale el SRI, La Administración Tributaria publicó una lista de los regímenes tributarios considerados como paraísos fiscales.⁶⁹

En la actualidad cuando hacemos planificación tributaria internacional, ya no se incluye la utilización de los paraísos fiscales, esto se debe principalmente a que los mismos países han adoptado medidas anti paraísos y por otra parte que hacen delicada la presencia de inversiones o actividades, “un ejemplo es toda la información que en el mundo recorrió los últimos meses del año anterior en referencia con los ahorros tributarios generados por Google a través de un esquema de planificación fiscal que han utilizado empresas ubicadas en Irlanda, Holanda y Bermuda.

Google rebajó sus impuestos en unos 3.100 millones de dólares (unos 2.200 millones de euros) durante los últimos tres años usando técnicas que transfieren la mayor parte de sus beneficios de fuera de Estados Unidos a las islas

⁶⁸ http://es.wikipedia.org/wiki/Paraíso_fiscal

⁶⁹ NAC-DGER2008-182 y NAC-DGERCGC09-00704

Bermudas a través de Irlanda y Holanda. Google no ha sido acusada de vulnerar las normas fiscales”⁷⁰

A partir de la creación de la Ley de Equidad tributaria y sus posteriores reformas es cuando se incorporan medidas relacionadas con los paraísos fiscales entre estas tenemos las siguientes que pueden influir en la planificación tributaria internacional de las empresas de transporte aéreo internacional:

- a) Se considera que se han efectuado transacciones con partes relacionadas cuando estas sociedades se encuentren ubicadas, constituidas o domiciliadas en paraísos fiscales⁷¹.
- b) Exoneración del impuesto a la renta en dividendos distribuidos por sociedades nacionales a sociedades extranjeras, excepto en el caso que estas se encuentren domiciliadas en paraísos fiscales.⁷²
- c) Reducción del porcentaje de retención de impuesto a la renta por pagos efectuados al exterior por concepto de intereses, cuando el beneficiario de estos no se encuentre domiciliado en un paraíso fiscal.⁷³
- d) Exoneración de las rentas provenientes del extranjero, cuando estas no hayan sido obtenidas en paraísos fiscales.⁷⁴

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en su artículo 14 dispone que: “Los beneficios del presente Código no se aplicarán a

⁷⁰Carpio, Romeo. 2012. “La planificación tributaria internacional”, en: Revista Retos, Año 2, Núm. 3, pp. 53-67. Quito: Editorial AbyaYala.

⁷¹Art innumerado luego del Art 4 LORTI

⁷²Art 9 literal 1 LORTI

⁷³Art 13 literal 3 LORTI

⁷⁴Art. 49 LORTI

aquellas inversiones de personas naturales o jurídicas extranjeras domiciliadas en paraísos fiscales”. Con lo cual, incluso la reducción de la tarifa de impuesto a la renta de sociedades, no aplicaría en los casos definidos en el artículo mencionado.

3.3.3. Precios de transferencia

La legislación sobre precios de transferencia es otra medida común usada por los países para contrarrestar la elusión tributaria a nivel internacional. Los lineamientos sobre precios de transferencia de la OCDE define el precio entre partes independientes como el precio que habría sido acordado entre partes no relacionadas que se dedican a las mismas o similares transacciones bajo las mismas o similares condiciones en el mercado abierto.

Aunque una discusión amplia sobre los métodos para establecer un precio entre partes independientes va mucho más allá del alcance de este trabajo, se puede señalar que: “la más reciente comunicación de la Comisión Europea propone abolir las reglas tradicionales sobre precios de transferencia entre compañías y reemplazarlas con el *“prorrateo basado en fórmulas”*, según los ejemplos estadounidense y canadiense”.⁷⁵

Generalmente, la aplicación de las reglas de precios de transferencia a transacciones con empresas ubicadas en jurisdicciones-paraísos fiscales no plantea aspectos diferentes a los relacionados con la aplicación general de las

⁷⁵ Conferencia Técnica “Aspectos claves en las acciones de control de las administraciones tributarias”, Planificación tributaria a nivel Internacional, CIAT, Italia 2003, pág. 23

reglas de precios de transferencia. Sin embargo, algunos países han introducido reglas específicas para determinar el precio entre partes independientes en caso de transacciones con empresas ubicadas en paraísos fiscales.

Es importante mencionar lo establecido en la LORTI que amplía el concepto e indica que “se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.”⁷⁶

De acuerdo a nuestra legislación vigente, una vez que realizamos transacciones con partes relacionadas⁷⁷, tenemos que cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Fijar los precios de las operaciones con partes relacionadas conforme el principio de plena competencia.
2. Declararlas en los casilleros correspondientes del formulario de la declaración de renta.
3. Si supera los límites establecidos en la normativa, 2 meses después de la fecha de exigibilidad de la declaración, presentar: 1. Anexo de

⁷⁶ Ley de régimen tributario Interno, Sección Segunda, artículo innumerado.

⁷⁷ LORTI: Partes relacionadas: “Art. (...).- Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el 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 el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.”

Operaciones con Partes Relacionadas 2.Informe de Precios de Transferencia.

Presentar Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas si:

- a) Operaciones con partes relacionadas mayor o igual a 3 millones
- b) Operaciones con partes relacionadas entre 1 y 3 millones y estas representan el 50% de los ingresos

Presentar Informe de Precios de Transferencia si:

Operaciones con partes relacionadas mayor o igual a 5 millones

CAPITULO IV

4. CONCLUSIONES

4.1. CONCLUSIONES

- Existen muy pocas empresas en el Ecuador que operan en la actividad del transporte aéreo Internacional, sin embargo se ha podido determinar que han influido notablemente en el desarrollo de las exportaciones y del turismo en el país.
- El transporte aéreo internacional en el Ecuador es un segmento de la economía que posee una característica peculiar en su forma de tributar, puesto que deben pagar el impuesto a la renta tomando en cuenta que su base imponible no es la utilidad, sino el 2% de sus ingresos brutos y sobre esta base se aplica la tarifa del impuesto a la renta, de esta forma pese a que una de estas empresas refleje pérdida en sus resultados financieros, deberá igualmente hacer el pago aplicando la base imponible analizada.
- El impuesto a la Salida de Divisas ISD es uno de los rubros más representativos como gasto tributario y como desembolso de dinero que las aerolíneas extranjeras deben pagar, en vista que envían los remanentes de dinero al exterior aplicando una tarifa del 5% y en algunos casos descontando solamente el valor exento por transferencia de dividendos.
- Existe una gama variada en cuanto a definiciones de planificación tributaria, elusión y evasión, sin embargo es importante aplicar los conceptos de legalidad y legitimidad, siendo la planificación tributaria legítima y legal.

- La Planificación tributaria es un parte del proceso financiero de planificación estratégica global, en donde se busca determinar los objetivos y metas de la organización, así como la manera de darles cumplimiento. De esta forma la planificación tributaria facilitará la toma de decisiones de la empresa, además fijará las medidas de control para mantener la eficiencia y efectividad en los procesos tributarios.
- La planificación tributaria debe aplicar la normativa tributaria vigente y a su vez estar abierta a las constantes actualizaciones de la misma.
- Es importante que las empresas del segmento del transporte aéreo internacional de carga, utilicen la planificación tributaria como un instrumento de control de las diferentes obligaciones, bien sean estas generadas por impuestos, tasas y/o contribuciones, permitiendo a su vez evaluar los logros obtenidos en este proceso.
- Es fundamental que en la aplicación del proceso de Planificación tributaria, las aerolíneas revisen el ámbito internacional, en vista que los Estados a través de su política fiscal han programado beneficios tributarios que sean atractivos a la inversión extranjera directa, esta diversidad de regímenes fiscales así como los convenios para evitar la doble imposición fiscal, son los artífices que han dado el primer paso para la aplicación de la planificación tributaria internacional en estas empresas.
- La utilización de la forma de pago Collect (por cobrar) ya no es considerada como una herramienta de planificación tributaria, en vista que la Ley contempla que todas las exportaciones de bienes o servicios que no haya

retornado el dinero al país deberán pagar en una liquidación anual el Impuesto a la Salida de Divisas.

- Las empresas objeto de este estudio deberán cumplir y aplicar las Leyes y diversos requisitos establecidos por la Administración Tributaria, para que puedan acceder al beneficio de la devolución del IVA pagado en la adquisición de combustible, siendo este rubro un factor fundamental para el flujo de efectivo de estas empresas.
- Es importante reflejar todos los costos y gastos principalmente los generados fuera del país (utilizando los debidos procedimientos y requisitos tributarios) con el fin de determinar las reales bases imponibles aplicables para los impuestos municipales y así optimizar el pago de los mismos.
- Las aerolíneas de bandera extranjera así como las nacionales que operan con vuelos internacionales deberán revisar para su proceso de planificación tributaria, los tratados internacionales o convenios firmados para evitar la doble tributación, para que siendo el caso, puedan considerarlas ventajas establecidas en los mismos y aplicar un verdadero proceso de planificación tributaria internacional. El Ecuador tiene firmado 14 convenios para evitar la doble imposición tributaria, sin embargo muchos de los contribuyentes no conocen los mismos debido a la poca difusión que existe para aplicar estos beneficios tributarios.
- La Planificación tributaria internacional deberá ser analizada desde cinco opciones básicas: Ubicación de las actividades productivas, estructura,

centros financieros y de servicios, intangibles, estructuras corporativas y sociedades holding; y la política de precios de transferencia.

- Con el fin de optimizar el pago de impuestos es importante revisar los beneficios del Código de la Producción, Comercio e inversiones en donde se aplican los beneficios generales, sectoriales para desarrollo y de inversiones nuevas en zonas deprimidas.
- Debido a las normas anti paraísos fiscales vigentes a partir del año 2008 ninguna de las empresas y en general las empresas de transporte aéreo internacional, deberá utilizar las operaciones efectuadas con la intervención de paraísos fiscales en vista que no son contempladas como una forma de planificación tributaria sino al contrario como una forma de evasión.

BIBLIOGRAFÍA

- Bierman Harold, *Planeación Financiera Estratégica*, Compañía Editorial Continental S.A., México, 1996.
- Carpio, Romeo. 2012. “*La planificación tributaria internacional*”, en: Revista Retos, Año 2, Núm. 3, pp. 53-67. Quito: Editorial AbyaYala.
- Carrasco Leticia, *Planificación Fiscal Internacional*, Editorial Marcial Pons, España 1992.
- Dumay Peña Alejandro, *El delito tributario*, Ediciones Samverm, Chile, 2006.
- Galarraga Alfredo, *Fundamentos de Planificación Tributaria*; Editorial HP; Caracas, 2002.
- GiorgettiArmando, *La Evasión Fiscal*, Editorial Depalme, Argentina 1963.
- Mejía Salazar, Álvaro, *Diccionario Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012.
- Mogrovejo, Juan Carlos, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Serie Magíster N° 97, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Ediciones Abya – Yala, Corporación Editora Nacional, 2010.
- Parra, Armando, *Planeación tributaria y organización empresarial*, Bogotá, Editorial Legis, año 2003.
- Rivas Norberto, *Planificación Tributaria*, Editorial Magril Limitada, Chile, 2000.
- Rosembuj Tulio; *El Fraude de Ley, la simulación y el Abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Ponds, Madrid, 1999.

- SpitzBarry, *Planificación Fiscal Internacional*, Ediciones Deusto S.A. España, 1992
- Ugalde Rodrigo, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, Editorial LexisNexis, Chile, 2007.
- Vasconez Byron, *Entendiendo la Moral Tributaria en el Ecuador*, 45ª. Asamblea General del CIAT, 2011.
- Villegas, Héctor, Los tributos. *El impuesto, en Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1984, 3ª ed.

Legislación

- Convenio Doble Imposición Alemania.
- Convenio Doble Imposición Argentina.
- Constitución de la República Del Ecuador.
- Código Orgánico Tributario.
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.
- Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

- Normas Ecuatorianas de Auditoria.
- Normas Internacionales de Contabilidad.
- Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.
- Registro Oficial Segundo suplemento 731 del 25 de Juño 2012.
- Registro Oficial N. 351 del 29 de Diciembre del 2010.
- Registro Oficial 593 del 9 de diciembre del 2011.
- NAC-DGER2008-182.
- NAC-DGERCGC09-00704.
- NAC-DGERCGC13-000389
- NAC-DGERCGC12-000572

Revistas y Publicaciones

- Informe anual CASS 2011.
- Conferencia Técnica “*Aspectos claves en las acciones de control de las administraciones tributarias*”, Planificación tributaria a nivel Internacional, CIAT, Italia 2003.
- Comercium et Tributum, Revista Electrónica, Alejandra Hidalgo de Camba, *Aspectos generales de la Planificación tributaria en Venezuela*.
- Boletín tributario BDO Panamá.
- Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal, Quito – Ecuador, Servicio de Rentas Internas, Centro de Estudios Fiscales, 2012.

Internet:

- http://www.dgac.gob.ec/index.php?option=com_content&view=section&id=27&layout=blog&Itemid=126
- <http://blogs.gestion.pe/deregresoalobasico/2012/03/la-importancia-de-los-escudos.html>
- [http://www.sri.gob.ec/web/guest/resultados-de-la-busqueda? 48 INSTANCE Gp6m iframe query=convenio&query texto=convenio&p_p id=48 INSTANCE Gp6m& 48 INSTANCE Gp6m iframe index=Default& 48 INSTANCE Gp6m iframe queryTimeout=3000& 48 INSTANCE Gp6m iframe ref=http%3A%2F%2Fwww.sri.gob.ec%2Fsearch%2F%3Fquery%3Dconvenio%26queryTimeout%3D3000%26index%3DDefault&btnSubmit.x=14&btnSubmit.y=8&btnSubmit=%A0#http://www.sri.gob.ec/search/?query=convenio&index=Default&ref=http://www.sri.gob.ec/search/?query=convenio&queryTimeout=3000&index=Default&queryTimeout=3000](http://www.sri.gob.ec/web/guest/resultados-de-la-busqueda?_48_INSTANCE_Gp6m_iframe_query=convenio&query_texto=convenio&p_p_id=48_INSTANCE_Gp6m&_48_INSTANCE_Gp6m_iframe_index=Default&_48_INSTANCE_Gp6m_iframe_queryTimeout=3000&_48_INSTANCE_Gp6m_iframe_ref=http%3A%2F%2Fwww.sri.gob.ec%2Fsearch%2F%3Fquery%3Dconvenio%26queryTimeout%3D3000%26index%3DDefault&btnSubmit.x=14&btnSubmit.y=8&btnSubmit=%A0#http://www.sri.gob.ec/search/?query=convenio&index=Default&ref=http://www.sri.gob.ec/search/?query=convenio&queryTimeout=3000&index=Default&queryTimeout=3000)
- <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocdeenamericalatina.htm>.
- <http://www.bdo.com.pa/Default.aspx?tabid=59>
- http://www.deloitte.com/view/es_EC/ec/servicios/asesoria-tributaria/impuestos-internacionales/precios-transferencia/